

**A. I. Nº** 281082.0006/19-9  
**AUTUADO** BRIDGESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTES** MARCOS ANTÔNIO MOURA CRISÓSTOMO e MARCÍLIO JOSÉ AMORIM DOS SANTOS  
**ORIGEM** DAT METRO/IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO- INTERNET** – 13/12/2022

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0210-01/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL E DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA DO ESTADO DA BAHIA – DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOS. Alegações defensivas elidem parcialmente a autuação. Diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, cumprida pelos próprios autuantes, resultou no refazimento dos cálculos e redução do valor do débito originalmente lançado. Não acolhida nulidade arguida. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 12/12/2019, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$ 30.324.388,06, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração imputada ao autuado: *Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve.*

Consta na complementação da descrição da conduta infracional imputada ao autuado que a discrepância verificada na apuração do ICMS beneficiado, decorre, majoritariamente, das seguintes situações quando em cotejo com a memória de cálculo fornecida pelo autuado:

- incluiu indevidamente créditos fiscais de aquisição do ativo imobilizado na proporção de 1/48 avos escriturados no CIAP, no rol dos Créditos de operações não Vinculadas ao Projeto beneficiado pelo Programa Desenvolve (CNVP), em vez de lançar como créditos Vinculados ao Projeto (CVP), haja vista se tratar de ativos ligados à produção alcançada pelo benefício fiscal na forma das Resoluções nºs 50/2005 e 39/2016, conforme Demonstrativo da Apuração do ICMS Normal e do Benefício Fiscal, acostado aos autos;
- deixou de escriturar, a partir de 03/2018, na parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo, o valor que exceder o Piso estabelecido pelo art. 2º da Resolução nº 39/2016 no montante originalmente definido em R\$ 562.286,44, corrigido na forma da referida Resolução;
- aplicou indevidamente a dilação de prazo do pagamento do saldo devedor do ICMS nas saídas internas de mercadorias destinadas a outro estabelecimento da mesma empresa, Inscrição Estadual nº 135.785.802, na condição de filial atacadista, para comercialização quando a operação subsequente da mercadoria foi uma exportação para o exterior. Restrição prevista no art. 3º, § 11 do Decreto nº. 8.205/2002. A Auditoria no levantamento fiscal realizado, levou em consideração as quantidades efetivamente exportadas pela filial atacadista, considerando apenas as quantidades e produtos produzidos no estabelecimento autuado, em cada período de apuração e pelo menor valor unitário de transferência, explicitados no relatório Demonstrativo da Apuração do ICMS Normal e do Benefício Fiscal, suportado e detalhado pelos relatórios auxiliares denominados Demonstrativo Mensal dos Débitos e Créditos de ICMS não Vinculados ao Projeto, Demonstrativo Mensal e por Produto dos Débitos Não Vinculados Projeto referente às Transferências e Posterior Exportação, todos acostados aos autos. A fonte de toda essa análise, provém da Escrituração

Fiscal Digital de ambos os estabelecimentos, o estabelecimento autuado e a filial atacadista I.E. nº 135.785.803 e CNPJ nº. 057.497.539/0023-20 que, também, é objeto de ação fiscal autorizada pela Ordem de Serviço 503.749/19, executada pelos mesmos prepostos fiscais.

Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018.

Consta à fl. 3 dos autos a assinatura do autuado confirmando o recebimento em 18/12/2019 da 3ª via do Auto de Infração.

Às fls. 7 a 11 dos autos constam intimações ao Contribuinte, via Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), para apresentação de livros e documentos fiscais, bem como Termo de Início de Fiscalização e Termo de Prorrogação de Fiscalização.

Os demonstrativos elaborados pelos autuantes, em papel, encontram-se acostados às fls. 13 a 18 dos autos, e em disco de armazenamento à fl.24, conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos acostado à fl. 23 dos autos, constando a assinatura de recebimento por parte do autuado.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos apresentou defesa (fls. 38 a 75). Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Registra que se trata de empresa fabricante de pneumáticos, beneficiária do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, por meio da Resolução nº. 39/2016, publicada em 01/07/2016, cujo teor reproduz.

Consigna que foi surpreendido com a lavratura do Auto de Infração em questão, pois sempre conduziu as suas operações de maneira regular e transparente, respeitando todas as contrapartidas necessárias à fruição dos benefícios.

Em caráter preliminar, argui a nulidade do Auto de Infração por ausência dos pressupostos mínimos de validade.

Alega que a autuação está maculada de vício insanável de nulidade, haja vista que não preenche os requisitos mínimos de validade previstos na legislação tributária, razão pela qual deve ser declarado nulo de pleno direito. Neste sentido, invoca e reproduz o artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, bem como o artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº.7.629/99.

Salienta que é dever da Fiscalização ao proceder a lavratura de autuações, garantir que todo o procedimento fiscal seja devidamente instruído com as informações e elementos necessários à compreensão do contribuinte, para que este possa exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Ou seja, para que o lançamento se apresente válido e aperfeiçoado, é mister que os requisitos de motivação, liquidez e certeza sejam observados, sob pena de nulidade. Afirma que no presente caso, o lançamento em lide não observou referidos requisitos de validade, sendo precário de fundamentação, pois, se encontra capitulado em dispositivo legal genérico que não guarda relação direta com a infração imputada a empresa, assim como ausente relatório fiscal que apresente as razões pelas quais a Fiscalização imputou o cometimento da infração, estando o lançamento desprovido de motivação que justifique a acusação de erro no cálculo do valor da parcela sujeita a dilação de prazo previsto pelo Programa DESENVOLVE.

Argui também a nulidade por equívoco na capitulação legal da suposta infração. Afirma que a despeito da essencialidade da capitulação legal para a legalidade do lançamento e para garantia do exercício dos direitos à ampla defesa e ao contraditório, a análise do lançamento em questão não permite identificar a relação entre a conduta da empresa e a suposta infração que lhe foi imputada, haja vista que não indicou o dispositivo da legislação tributária da Bahia que prevê a metodologia de cálculo da referida parcela.

Acrescenta que pelo contrário, o lançamento se encontra capitulado exclusivamente nos artigos 37 e 38 da Lei nº.7.014/96, que dispõem genericamente sobre “isenções, incentivos e benefícios fiscais, e nos artigos 2º e 3º do Decreto nº 8.205/2002, os quais instituem os benefícios de

diferimento e dilação de prazo no âmbito do Programa DESENVOLVE e não tratam da metodologia de cálculo da parcela passível de incentivo pelo Programa que está expressa na Instrução Normativa nº.27/2009. Alega que abrangem a “liquidação antecipada da parcela incentivada” prevista no artigo 6º e seguintes, que é justamente o benefício utilizado pela empresa em grande parte das operações contestadas. Tece outras considerações sobre a nulidade do lançamento, invocando e reproduzindo, neste sentido, lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, bem como entendimento do CONSEF em casos similares.

Conclusivamente, diz que diante do evidente erro de capitulação da infração, da precariedade de instrução do lançamento, e do cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório, imperioso que se reconheça a nulidade da autuação, devendo ser integralmente cancelada a exigência fiscal.

Argui, ainda, a nulidade por ausência de motivação. Inexistência de relatório fiscal de exposição das razões que ensejaram a autuação.

Alega que no campo “Descrição dos Fatos” a Fiscalização não demonstrou o contexto fático que envolveu a autuação, ou os elementos relevantes do procedimento fiscalizatório que antecedeu a lavratura do Auto de Infração. Afirma que inexiste neste campo qualquer informação que auxilie a empresa no exercício do contraditório, o que demonstra a precariedade do lançamento.

Diz que a descrição da única infração não deixa clara a legislação utilizada como justificativa para o apontamento das supostas irregularidades, assim como a lógica jurídica empregada pela Fiscalização para considerar como irregular o cálculo realizado.

Salienta que de forma mais específica, apresenta o descritivo da infração e, posteriormente, as lacunas que maculam o lançamento para cada um dos três elementos que individualiza.

No que tange à primeira parte da descrição, no caso:

*- Inclusão indevida dos créditos de aquisição do ativo imobilizado na proporção de 1/48 avos escriturados no CIAP, no rol dos Créditos de operações não Vinculadas ao Projeto beneficiado pelo Programa Desenvolve (C.N.V.P), em vez de lançar como créditos Vinculados ao Projeto (C.V.P), haja vista se tratar de ativos ligados à produção alcançada pelo benefício fiscal na forma das Resoluções nºs 50/2005 e 39/2016, conforme Demonstrativo da Apuração do ICMS Normal e do Benefício Fiscal, apenso ao PAF.*

Alega que a inclusão dita como indevida pela Fiscalização está expressamente determinada no item 2.2.19 da Instrução Normativa nº. 27/2009, motivo pelo qual é impossível a empresa saber o que levou a Fiscalização a ignorar o teor deste dispositivo legal.

Quanto à segunda parte da descrição, no caso:

*- Deixou de escriturar, a partir de 03/2018, na parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo, o valor que exceder o Piso estabelecido pelo art. 2º da Resolução nº. 39/2016 no montante originalmente definido em R\$ 562.286,44 (Quinhentos e sessenta e dois mil, duzentos e oitenta e seis reais e quarenta e quatro centavos), corrigido na forma da resolução retro mencionada.*

Afirma que realizou o pagamento do ICMS passível de incentivo no valor que excedeu o Piso estabelecido pelo artigo 2º da Resolução nº. 39/2016, desde a primeira saída beneficiada do seu estabelecimento. Sem maiores explicações acerca do cálculo realizado, a Fiscalização restringe-se a afirmar que a empresa deixou de escriturar referido valor, a partir de 03/2018.

Quanto à terceira parte da descrição, no caso:

*- Aplicou indevidamente a dilação de prazo do pagamento do saldo devedor do ICMS nas saídas internas de mercadorias destinadas a outro estabelecimento da mesma empresa, Inscrição Estadual nº 135.785.802, na condição de filial atacadista, para comercialização quando a operação subsequente da mercadoria foi uma exportação para o exterior. Restrição prevista no art. 3º, § 11 do Decreto nº. 8.205/20002.*

Assevera que não aplicou a dilação de prazo do pagamento do saldo devedor do ICMS nas saídas posteriormente destinadas à exportação, motivo pelo qual não há como entender os fundamentos que levaram a Fiscalização a apontar irregularidade no procedimento adotado pela empresa.



Aduz que se verifica que a ausência de uma descrição completa da infração prejudica o entendimento do lançamento pela empresa, assim como o exercício do contraditório.

Conclusivamente, consigna que inexistindo dúvidas sobre a precariedade na indicação de informações essenciais para que lhe fosse permitido o regular exercício de seu direito à ampla defesa e ao contraditório, resta evidente a insuficiência dos elementos trazidos no lançamento para conferir-lhe legitimidade, o que implica na incerteza acerca das infrações apontadas e, consequentemente, em vício material insanável.

No mérito, consigna que, caso as suas razões para nulidade do Auto de Infração não sejam assim entendidas pelo julgador, apenas em respeito ao princípio da eventualidade, o lançamento também não merece prosperar.

Alega acerto no cálculo dos “créditos de operações não vinculados ao projeto – CNVP, realizado com base na IN 27/2009.

Observa que o primeiro elemento apontado foi a inclusão supostamente indevida dos créditos de aquisição do ativo imobilizado nos “créditos de operações não vinculados ao projeto (C.N.P.V.)”. Afirma que não assiste razão aos autuantes, haja vista que a legislação determina de modo expresso a inclusão das operações objeto da autuação no CNVP, exatamente como fez a empresa.

Menciona que a IN N. 27/2009 regulamentou a metodologia para cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE. Diz que a norma traz uma fórmula para o cálculo da referida parcela, formada pelos elementos que transcreve da IN 27/2009.

Salienta que se verifica da fórmula aduzida que o CNVP é um dos elementos formadores do “saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE” – SDPI, sendo fator determinante para o cálculo do valor mensal de ICMS a pagar a empresa.

Aduz que diante disso, a IN n. 27/2009 tratou de detalhar, de forma objetiva, todas as operações que deveriam estar incluídas no CNVP, identificando-as por meio do Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP a ela atribuídas.

Diz que ao utilizar o CFOP como critério, o legislador baiano, em linha com os princípios legais que norteiam o Direito Tributário Brasileiro, retirou qualquer grau de subjetividade na determinação do CNVP, haja vista que, por meio da norma posta, cabe ao contribuinte verificar as operações realizadas com os CFOPs listados e, ato contínuo, incluí-las no CNVP.

Frisa que desse modo, no item 2.2 da IN n. 27/2009 foram listadas as operações que deveriam ser incluídas no cálculo do CNVP, entre elas, aquelas relativas a “créditos e ressarcimentos de ICMS”, classificadas nos códigos fiscais dos grupos 1.600 e 2.600. Reproduz referido item da IN n. 27/2009.

Ressalta que o CFOP foi criado para identificar, na nota fiscal, a natureza da operação, com o objetivo de sistematizar a escrituração fiscal das empresas e, também, facilitar a fiscalização da Fazenda sobre tais operações, já que o CFOP identifica também o regime jurídico ao qual cada operação está submetida.

Destaca que a lista de CFOP está normatizada no Ajuste Sinief s/nº, de 15 de dezembro de 1970, organizada em grupos, que se subdividem em itens mais específicos, sendo que para cada item específico há uma nota explicativa, que serve para auxiliar o contribuinte na identificação do melhor CFOP para cada operação.

Assinala que para o caso em questão colaciona os códigos pertencentes ao grupo 1.600 do CFOP, que é o grupo utilizado pela empresa.

Afirma que com base nas normas acima mencionadas, realizou o cálculo do saldo devedor passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE nos moldes da legislação vigente, incluindo no CNVP, entre outras, as operações classificadas no CFOP 1.604.

Alega que apesar disso, a Fiscalização indicou, de forma genérica, suposto equívoco no cálculo

realizado pela empresa, dizendo que deveria ter sido lançado como CNVP, em vez de CVP.

Assevera que as operações indicadas na autuação como incorretamente incluídas no CNVP têm a natureza de lançamento de crédito relativo à compra de bem para o ativo imobilizado, classificadas conforme as regras tributárias no CFOP 1.604. Acrescenta que se trata de lançamento para o registro de apropriação de crédito de bens do ativo imobilizado, na proporção determinada pela legislação, conforme comprovam os exemplos de notas fiscais anexadas (Doc. 03).

Diz que para que não restem dúvidas acerca da conformidade das operações objeto da autuação com o CFOP indicado nas respectivas notas fiscais, cabe destacar a nota explicativa do CFOP 1.604, que descreve exatamente a operação realizada pela empresa, conforme transcrição que apresenta.

Alega que diante da motivação insuficiente do lançamento e do efetivo cumprimento da IN n. 27/2009 pela empresa, é difícil identificar o motivo que levou os autuantes a considerarem irregular a inclusão das operações objeto da autuação no CNVP, já que a legislação determina expressamente tal inclusão. Presume que duas alternativas são possíveis para justificar a autuação neste ponto: (i) os autuantes não concordam com os termos da IN n. 27/2009; (ii) sem trazerem qualquer fundamentação, desconsideraram o enquadramento das operações no CFOP 1.604.

Sustenta que em nenhuma dessas alternativas assiste razão aos autuantes. Na primeira porque a atuação da Autoridade Fiscal é plenamente vinculada aos termos da legislação. Na segunda porque as operações objeto da autuação estão em conformidade com os exatos termos da nota explicativa do CFOP 1.604, sem que haja margem para qualquer discussão neste sentido. Diz que tal fato pode ser facilmente verificado pela simples análise da Nota Fiscal nº. 12178, apresentada a título exemplificativo.

Observa que o campo “natureza da operação” está preenchido com a descrição “lançamento do crédito relativo compra ativo fixo”, nos exatos termos da Nota Explicativa do CFOP 1.604, corretamente indicado na nota fiscal.

Conclusivamente, diz que é clara a necessidade de cancelamento do Auto de Infração neste ponto, haja vista que a conduta da empresa está estritamente dentro dos limites legais expostos na IN nº 27/2009 e não foi indicado no lançamento qualquer motivo capaz de esclarecer o embasamento dos autuantes ao classificarem tal conduta como irregular, já que literalmente amparada pela IN n. 27/2009.

Prosseguindo, sustenta a correção no método utilizado pela empresa para cálculo do Piso determinado no artigo 2º da Resolução nº. 39/2016.

Observa que o artigo 3º, § 4º do Decreto n. 8.205/2020 determina que, no âmbito do Programa DESENVOLVE, no caso de empreendimentos já instalados na Bahia, mas que desejam usufruir dos benefícios do referido Programa na expansão e/ou modernização de suas plantas industriais, *a parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo corresponderá ao valor que exceder à média mensal dos saldos devedores apurados em até 24 meses anteriores ao do pedido de incentivo.*

Diz que esse mecanismo foi criado para tornar fidedigna a proporção do benefício fiscal concedido, com o incremento nos investimentos e/ou na produção realizados por empreendimentos já instalados no Estado, ficando estabelecido que o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE seria responsável por estabelecer um piso para efeito de cálculo da parcela do saldo devedor mensal de ICMS passível de incentivo, calculado com base na média mensal dos saldos devedores apurados nos últimos 24 meses.

Ressalta que em 22/03/2005 foi editada a Resolução n. 50/2005, que habilitou o projeto de implantação da empresa no Programa DESENVOLVE e, em seu artigo 2º concedeu o prazo de 12 anos para fruição dos benefícios, contados a partir do início das operações comerciais por projeto incentivado.

Esclarece que após a sua habilitação no Programa DESENVOLVE, em ato contínuo, realizou em 23/02/2006, a primeira importação de máquina para o seu ativo fixo, utilizando o diferimento de ICMS previsto na Resolução n. 50/2005, conforme nota fiscal que apresenta.

Registra que em momento posterior, ou seja, em 29/01/2007, realizou a sua primeira saída beneficiada, no caso uma transferência de produção para estabelecimento do mesmo titular, classificada no CFOP 6151, conforme consta na nota fiscal que apresenta.

Aduz que desse modo, a partir de 29/01/2007, passou a usufruir, em razão do início da sua atividade comercial, dos incentivos concedidos pelo Programa DESENVOLVE, nos termos do art. 2º da Resolução n. 50/2005, cuja redação reproduz.

Ressalta que na sessão realizada em 26/04/2016, por meio do art. 2º da Resolução nº. 39, foi determinado pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE o Piso a ser observado pela empresa no cálculo do saldo devedor mensal de ICMS passível do incentivo. Reproduz o referido artigo 2º.

Consigna que apesar da regularidade com que atuou perante a Fazenda Pública foi surpreendido pela acusação fiscal de erro no cálculo do Piso.

Afirma que conforme consubstanciado no aduzido artigo 2º da Resolução n. 50/2005, o prazo de fruição do benefício fiscal concedido à empresa foi de 12 anos, contados a partir do início das operações comerciais do projeto incentivado, descabendo, interpretar outro marco inicial para o cálculo do Piso que não a data da primeira saída incentivada, no caso a ocorrida em 29/01/2007.

Sustenta que desse modo, apesar de a primeira importação ter ocorrido em 23/02/2005, com a utilização do diferimento previsto na Resolução nº 50/2005, a primeira saída realizada no âmbito do Programa DESENVOLVE somente ocorreu em 29/01/2007, sendo este o marco inicial das “operações comerciais” do projeto incentivado, diversamente do que consta na autuação, que transmutou o marco inicial para a data em que houve a primeira importação do bem destinado ao ativo fixo, data esta muito anterior ao início das atividades comerciais da empresa.

Salienta que o verdadeiro motivo que enseja a habilitação dos Contribuintes no Programa DESENVOLVE é a possibilidade de usufruir do benefício na operação de venda dos produtos industrializados, ou seja, na sua fase operacional. Diz que a contagem do Piso a partir da primeira importação de ativo, conforme pretende a Fiscalização, não tem qualquer razão de existir, haja vista que o Contribuinte ainda estará em fase pré-operacional, de implantação do projeto incentivado pelo Programa DESENVOLVE.

Ressalta que a Resolução nº 39/2016, que instituiu o Piso e renovou os benefícios da empresa no âmbito do Programa DESENVOLVE, foi publicada em 01/07/2016, contudo, os autuantes aplicaram a regra ali exposta no período de 01/01/2016 a 31/12/2018.

Afirma que dessa forma, ainda que se cogite ser procedente a argumentação da Fiscalização, é necessário que sejam excluídas da autuação as operações ocorridas entre 01/01/2016 até 01/07/2016, dada a impossibilidade de se aplicar retroativamente a norma tributária, nos moldes do artigo 150, III, “a” da Constituição Federal, já que no referido período gozava do benefício sem restrição do Piso, de modo que os efeitos trazidos pela Resolução n. 39/2016 não podem retroagir, tendo apenas efeitos *ex nunc*, ou seja, da sua publicação em diante.

Conclusivamente, em face ao exposto, requer o impugnante que também neste ponto o cancelamento do Auto de Infração.

Continuando, reporta-se sobre o terceiro elemento identificado na autuação como suposto motivo para o pagamento a menos do ICMS.

Sustenta a correta utilização dos benefícios do Programa DESENVOLVE pela empresa e a inaplicabilidade da Restrição prevista no art. 3º, § 11 do Decreto n. 8.205/2002.

Explica que para tornar mais didática a apresentação dos motivos que levam à necessidade de cancelamento da autuação neste tema, os seus argumentos serão divididos em quatro subtópicos

conforme abaixo:

- Não utilização do benefício de dilação de prazo pela empresa. Inexistência de vedação expressa à utilização do benefício no caso em tela.
- Vedação criada em momento posterior à habilitação da empresa no Programa DESENVOLVE. - Impraticabilidade da norma. Ausência de saída específica para exportação.
- Necessidade de respeito ao princípio da não-discriminação. Oneração desarrazoada das remessas à exportação.

No tocante a não utilização do benefício de dilação de prazo pela empresa e inexistência de vedação expressa à utilização do benefício no caso em tela, observa que três são as espécies de benefícios incluídas no Programa DESENVOLVE, ou seja, diferimento, dilação de prazo e liquidação antecipada da parcela incentivada, as quais podem ser utilizadas pelos beneficiários de acordo com as regras específicas para fruição de cada uma.

Consigna que além do detalhamento exposto acima, é necessário esclarecer como ocorre a operação da empresa, conforme abaixo:

- (i) A fábrica não possui estoque. Tudo que é produzido pela unidade industrial é enviado ao centro de distribuição.
- (ii) Após dar entrada no centro de distribuição, o produto é posteriormente destinado ao cliente, conforme demanda. Registra que por se tratar de uma produção de alto volume, quando os produtos ao estoque do centro de distribuição, ainda não há destinação certa, ou seja, ainda não se conhece o destino final. A medida que os pedidos de compra vão sendo realizados, o estoque do centro de distribuição vai sendo consumido.
- (iii) Ao receber um pedido de compra o centro de distribuição se encarrega de direcionar os produtos que estão em seu estoque ao cliente. Esclarece que tal operação pode ser interna, isto é, destinada aos clientes nacionais, ou internacionais – quando é necessário realizar a exportação do produto.

Observa que entre as condições estabelecidas para a fruição do benefício de dilação de prazo, está a vedação nas saídas internas de mercadorias destinadas a outro estabelecimento da mesma empresa ou para estabelecimento de empresa interdependente para comercialização quando a operação subsequente da mercadoria for uma exportação para o exterior (art.3º, § 11 do Decreto nº 8.205/2002).

Diz que com base nesta vedação, os autuantes listaram as operações de remessa de produtos ao exterior realizadas pelo centro de distribuição e, para elas, supondo que houve utilização do benefício de dilação de prazo pela empresa, exigem o ICMS supostamente devido.

Assevera que não utilizou o benefício de dilação de prazo para tais operações, mas sim que utilizou o benefício de liquidação antecipada do imposto, portanto, a afirmativa dos autuantes de que há “Restrição prevista no artigo 3º. § 11 do Decreto nº 8.205/2002” não está em linha com a realidade da operação objeto da autuação.

Assevera que em relação à liquidação antecipada do imposto com desconto, inexistente restrição neste sentido, razão pela qual o benefício foi regularmente utilizado pela empresa em suas operações de saídas para o centro de distribuição. Menciona o art. 111 do CTN, no sentido de que a interpretação da legislação que institui benefício fiscal deve ser literal.

Quanto à vedação criada em momento posterior à habilitação da empresa no Programa DESENVOLVE, sustenta que resta evidente a impossibilidade de aplicação da regra prevista no art. 3º, § 11, às operações objeto da autuação, haja vista que a vedação prevista no referido dispositivo foi criada em momento posterior à habilitação da empresa no Programa DESENVOLVE, o que afasta por completo a possibilidade de aplicação dessa regra.



No que tange à impraticabilidade da norma por ausência de saída específica para exportação, diz que mesmo que seja possível cogitar a aplicação, no presente caso, da restrição prevista para o benefício de dilação de prazo que, segundo afirma, não foi utilizado pela empresa, o Auto de Infração merece ser cancelado, em razão da impraticabilidade da norma ao caso concreto.

Alega que não realiza uma saída especificamente destinada a exportação, mas, ao contrário, remete toda a sua produção ao centro de distribuição, responsável por realizar a gestão do estoque e administrar as saídas das mercadorias vendidas.

Assevera que desse modo, a vedação de utilização do benefício de dilação de prazo do saldo devedor de ICMS quando a operação subsequente da mercadoria for uma exportação para o exterior é aplicável apenas nos casos em que a mercadoria sai do estabelecimento beneficiário do Programa DESENVOLVE com destino à exportação, o que não é o caso da operação objeto da autuação. Acrescenta que mesmo que fosse, a empresa não se utilizou do benefício de dilação de prazo de modo que a acusação fiscal é insubsistente.

Observa que nesse contexto não se pode deixar de mencionar o necessário respeito à autonomia dos estabelecimentos, princípio que rege o Direito Tributário. Acrescenta que deve se considerar os estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, ou de pessoas jurídicas interdependentes, como contribuintes autônomos, os quais possuem atividades individualizadas e, desse modo, obrigações tributárias independentes, assim como os registros fiscais precisam ser individualizados segregando as obrigações tributárias de cada um. Registra que o Superior Tribunal de Justiça já tratou sobre esse tema.

Alega que não possui controle sobre todos os atos praticados pelo centro de distribuição em sua atividade, haja vista que se trata estabelecimento autônomo. Ressalta a impossibilidade de o próprio centro de distribuição indicar no momento de saída do produto da fábrica a destinação da mercadoria.

Diz que diante do exposto, verifica-se que a ausência de sua ingerência sobre a destinação posterior das mercadorias que produz faz com a vedação expressa no art. 3º, § 11 do Decreto nº 8.205/2002, caso aplicável inviabilize o uso do benefício fiscal como um todo, o que não parece ser a intenção do legislador.

Relativamente à necessidade de respeito ao princípio da não-discriminação, por oneração desarrazoada das remessas à exportação, diz que mesmo que se entenda pela aplicação da vedação prevista no art. 3º, § 11 do Decreto nº 8.205/2002 ao caso em apreço, outro motivo relevante corrobora com a necessidade de cancelamento do Auto de Infração.

Alega que a referida vedação tem como resultado direto a oneração excessiva das operações de exportação, o que vai de encontro ao tratamento dado pelo ordenamento jurídico brasileiro à tais operações. Neste sentido, invoca o artigo 155, § 2º, X, “a” da CF, assim como o artigo 3º, II da Lei Estadual nº. 7.014/96.

Menciona que a Lei n. 7.980/2001, que instituiu o Programa DESENVOLVE, não trouxe qualquer vedação à utilização dos benefícios nela previstos nas operações que posteriormente se destinam à exportação. Diz que no seu artigo 1º a referida lei elegeu como objetivo precípua do Programa fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado. Tece outras análises sobre as disposições da Lei n. 7.980/2001 e diz que é possível perceber que tudo está ligado às características de produção o estabelecimento industrial a ser incentivado, havendo uma preocupação clara do legislador quanto às contrapartidas que serão geradas pelo Estado.

Afirma que não se verifica qualquer ligação entre os indicadores listados na Lei e a vedação incluída no art. 3º, § 11 do Decreto n. 8.205/2002, pelo contrário, a limitação à utilização do benefício fiscal nas hipóteses em que há posterior exportação do produto prejudica a geração de empregos; a integração de cadeias produtivas e de comercialização; e o desenvolvimento



tecnológico, elementos de observação obrigatória pelo Poder Executivo na regulamentação do Programa DESENVOLVE, por força de lei.

Acrescenta que nesse sentido, não se pode olvidar que os decretos têm natureza de norma regulamentar, sendo um instrumento legal utilizado para complementar a lei sem, contudo, ultrapassá-la. Reproduz palavras de Roque Antônio Carrazza sobre o tema.

Assevera que se aplicada, a referida vedação desincentiva as operações de exportação pelos estabelecimentos beneficiários do Programa DESENVOLVE e não necessariamente incentiva o mercado interno.

Observa que os tributos têm características extrafiscal, inclusive o ICMS é utilizado pela Administração Pública para incentivar ou desincentivar condutas, em todos os níveis da cadeia de produção, contudo, para que seja válida, a extrafiscalidade precisa promover a efetivação de objetivos constitucionais. Neste sentido, menciona e reproduz ensinamento de Roque Antônio Carrazza.

Assevera que a vedação prevista no artigo 3º, § 11 do Decreto nº. 8.205/2002 traz como consequência um ônus desarrazoado à atividade de exportação e, de forma contrária aos preceitos constitucionais, desincentiva as exportações, atividade essencial para o equilíbrio da balança comercial brasileira.

Argui o efeito confiscatório da multa imposta.

A título e argumentação, acrescenta que a multa imposta deve ser afastada, já que assume nítido caráter confiscatório, com o que não concorda.

Alega que a aplicação de multa equivalente a 60% do valor do imposto não entendido como supostamente devido, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96 se apresenta totalmente desarrazoado as circunstâncias do fato, a situação do Contribuinte e de sua atividade, também desconsiderou qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade. Neste sentido, menciona a disposição do artigo 3º do CTN; invoca e reproduz as três conclusões extraídas por Sacha Calmon Navarro Coelho, ao analisar os limites quantitativos para o estabelecimento de sanções nos casos de infração pelo descumprimento da prestação tributária.

Diz que não tendo restado evidenciada qualquer intenção de fraudar, tampouco a falta de recolhimento de tributo ao Estado, a penalidade aplicada, se for o caso, deveria ter o condão de advertir e orientar o Contribuinte e não pretender a exacerbada punição mediante elevada carga pecuniária, configurando nítido excesso de exação. Neste sentido, invoca e reproduz decisão do Supremo Tribunal Federal.

Conclusivamente, requer que a multa aplicada por meio do Auto de Infração em questão seja afastada ou, ao menos, reduzida, por força dos princípios da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, a improcedência. Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive a conversão do julgamento em diligência, caso se entenda necessário, bem como pela sustentação oral de suas razões quando do julgamento. Requer, por fim, que todas as intimações sejam realizadas em seu próprio nome, no seu endereço, bem como em nome de sua advogada, em Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr e Quiroga Advogados, A/C Drª. Renata Correia Cubas, estabelecida na Alameda Joaquim Eugênio de Lima, 447, 7º andar, Cerqueira César, São Paulo-SP, CEP 01403-001.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal (fls. 140 a 151). Contestam as alegações defensivas atinentes à nulidade do Auto de Infração. Sustentam que o lançamento se encontra revestido de todas as formalidades legais, inexistindo violação, nem mesmo mitigação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal, muito menos a existência de quaisquer vícios que os inquinasse de nulidade. Afirmam que o

lançamento atende as normas regulamentares, portanto, não estando presentes quaisquer dos elementos ensejadores de nulidade elencados no art. 18, inciso I a IV do RPAF/97.

Acrescentam que as infrações foram devidamente compreendidas pelo autuado, haja vista que, conforme se depreende das impugnações de mérito apresentadas, o impugnante identificou com clareza a relação entre os fatos geradores lançados no presente PAF e a infração que lhe foi imputada, bem como o montante da apuração.

No tocante à alegação defensiva de falta de motivação, sustentam que não deve prosperar, haja vista que no lançamento em questão foram devidamente indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, restando claro a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual.

Dizem que neste sentido, refutam as preliminares apresentadas e pugnam pela validade do ato administrativo praticado.

No mérito, contestam a alegação defensiva atinente à inclusão indevida dos créditos de aquisição de ativo imobilizado, escriturado no CIAP, no rol de operações não vinculadas ao projeto beneficiado pelo Programa DESENVOLVE.

Mencionam que a IN 27/2009, no seu item 1, define de maneira conceitual o método de cálculo do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE. Reproduzem o referido item 1.

Afirmam que desse modo, a metodologia para apuração da parcela do saldo devedor passível do incentivo, consiste no expurgo do saldo devedor mensal do ICMS, das parcelas não vinculadas aos investimentos constantes no projeto incentivado.

Consignam que no caso em questão, o autuado expurgou indevidamente do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo, aquisições de ativo imobilizado, contrariando o que preconiza a IN 27/2009, já que os referidos créditos têm origem nas aquisições de ativos permanentes destinados à implantação e/ou ampliação do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Programa DESENVOLVE.

Frisam que as entradas desses bens realizadas pelo autuado estão adstritas ao projeto incentivado, haja vista que sem as máquinas e equipamentos os produtos finais não poderiam ser elaborados, portanto, os referidos créditos fiscais não poderiam estar presentes no montante mensal do CNVP, mas, sim, deveriam compor a base de cálculo para a parcela SDPI a ser dilatada na forma da Resolução nº 50/2005 e Resolução nº 39/2016, conforme orientações da IN nº 27/2009.

Asseveram que desse modo, não merece guarida o argumento defensivo de que os créditos fiscais são de operações não vinculadas, haja vista tratar-se de aquisições intrinsecamente vinculadas ao projeto aprovado de incentivo. Neste sentido, invocam e reproduzem a ementa do Acórdão JF nº 0182-01/18.

Conclusivamente, dizem que rechaçam integralmente os argumentos defensivos, haja vista que os créditos fiscais relativos as compras de bem do ativo imobilizado pertencentes ao projeto incentivado, não podem ser expurgados do SDPI do Programa DESENVOLVE.

No que concerne à alegação defensiva atinente ao PISO estabelecido na Resolução nº 39/2016, dizem que é cediço que o autuado é beneficiário do Programa DESENVOLVE concedido inicialmente pela Resolução n. 50/2005, com prazo de fruição de 12 anos, entrando em vigor na data de sua publicação, no caso 22/03/2005.

Observam que no art. 2º da referida Resolução nº 50/2005 o Conselho Deliberativo do Programa DESENVOLVE, estipulou que o prazo de fruição seria contado a partir do início das operações comerciais do projeto incentivado.

Explicam que em momento posterior, na iminência do término dos efeitos da Resolução n.

50/2005, foi editada a Resolução nº 39/2016, publicada em 26/04/2016, que fixou a parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível do incentivo, no que exceder o valor de R\$ 562.286,44, com efeito após o término do período de fruição previsto na Resolução nº 50/2005.

Salientam que conforme consignado na própria peça defensiva, em 23/02/2006, o autuado realizou aquisição de ativo imobilizado, sem recolher o ICMS, utilizando-se, portanto, do diferimento previsto na Resolução nº 50/2005.

Acrescentam que antes mesmo dessa importação de 23/02/2006, o autuado já realizava operações com o benefício do Programa DESENVOLVE, conforme notas fiscais de aquisição de ativo imobilizado, extraídas do Sintegra e que listam de forma exemplificativa, no caso as Notas Fiscais nºs 21055, 987420, 409, 2084, 64810, 10270, sem o pagamento do ICMS diferença de alíquota, diferido conforme a Resolução.

Salientam que contrariamente a alegação defensiva, no final de 2006, além de persistirem as operações com aquisições de bens desoneradas do ICMS à luz da Resolução nº 50/2005, o autuado começou a realizar operações de saídas de mercadorias por ele industrializadas, conforme notas fiscais que listam de forma exemplificativa, no caso as Notas Fiscais nºs. 21055, 987420, 409, 2084, 64810, 10270.

Salientam que conforme se verifica na própria DPD – Declaração do Programa DESENVOLVE, entregue pelo autuado, anexa a DPD de 02/2010, este declara que a Resolução nº 50/2005 teve início em 23/05/2005.

Dizem que nesse diapasão resta evidenciado que o autuado começou a utilizar o benefício do Programa DESENVOLVE, no mínimo, em fevereiro de 2006, devendo o Piso da Resolução nº 39/2016 ter entrado em vigor, no mínimo, em março de 2018.

Conclusivamente, afirmam que são infrutíferas as ilações do impugnante, já que a entrada em vigor da Resolução nº 39/2016 foi em março de 2018, 12 anos após a entrada em vigor da Resolução n. 50/2005, que se deu no mínimo em fevereiro de 2006.

Quanto à alegação defensiva de inexistência expressa de vedação do benefício do Programa DESENVOLVE; que a vedação foi criada em momento posterior a sua habilitação; que no momento das saídas para o centro distribuidor desconhece o destino final das mercadorias, e que a autuação não atende aos princípios norteadores do sistema tributário nacional, sustentam que estas alegações também não merecem prosperar.

Afirmam que o § 11 do art. 3º do Decreto n. 8.205/2002 é claro em não admitir a dilação do prazo de pagamento do saldo devedor do ICMS em determinadas operações entre empresas interligadas, conforme transcrição que apresentam do referido dispositivo normativo.

Esclarecem que com criação do centro de distribuição da empresa Bridgestone, filial atacadista, em outubro de 2016, Inscrição Estadual nº 135.785.802 e CNPJ Nº 057.497. 539/0023-20, o autuado que é o industrializador dos pneus da marca Bridgestone, começou a transferir sua produção para o recém-criado CDA atacadista, sob o CFOP 5151 – transferência de produção do estabelecimento -, para, posteriormente, em parte, ser remetida para o exterior. Afirmam que tais operações são explicitamente vedadas pelo § 11 do art. 3º do Decreto nº 8.205/2002, que entrou em vigor em 14/07/2016, com redação inicial dada pelo Decreto n. 16.849/16.

Sustentam que as operações de transferências realizadas pelo autuado com CFOP 5151 são tributadas integralmente, cujos débitos de ICMS, pela natureza das operações, compõem o saldo devedor passível de incentivo fiscal. Registram que as mercadorias posteriormente foram exportadas pela filial atacadista (CD).

Dizem que as operações descritas estão proibidas de compor o saldo devedor passível de incentivo fiscal, desde julho de 2016, de acordo com o Decreto nº 8.205/2002, portanto, incluir tais operações no saldo devedor passível de incentivo fiscal e, posteriormente, por opção, realizar a liquidação antecipada da parcela incentivada, vai de encontro ao que determina o Regulamento



do DESENVOLVE. Asseveram que desse modo, o entendimento da Auditoria está correto.

Contestam a alegação defensiva de que o § 11 do art. 3º do Decreto n. 8.205/2002 foi introduzido no mundo jurídico após a habilitação da empresa no Programa DESENVOLVE, ofendendo, dessa forma, o princípio da irretroatividade da lei tributária, pois, as operações objeto da autuação se referem a fatos geradores ocorridos posteriormente ao mês de outubro de 2016.

Relativamente a alegação defensiva de desconhecer o destino final das mercadorias, afirmam que não pode ser acatada, haja vista que a apuração do ICMS é mensal, cumprida no nono dia do mês subsequente a ocorrência dos fatos geradores, portanto, tempo suficiente para a unidade atacadista informar a unidade industrial o montante das mercadorias recebidas em transferências que foram exportadas, para serem excluídas do SDPI da unidade industrial.

No respeitante à alegação defensiva de oneração desarrazoada das operações de exportação, dizem que também não merece guarida, haja vista que as saídas para o exterior das operações realizadas pelo CD são amparadas pela imunidade, atendendo a razoabilidade do sistema tributário nacional.

Quanto à arguição defensiva de confiscatoriedade da multa aplicada, consignam que a referida penalidade está prevista no art. 42 da Lei n. 7.014/96, não devendo ser apreciada por estar prevista na referida Lei, bem como em face do disposto no art. 167, inciso III do RPAF/BA/99.

No tocante ao pedido de diligência formulado pelo impugnante, manifestam o entendimento que os elementos existentes no processo são suficientes para formação do convencimento dos Julgadores, portanto, desnecessária a sua realização.

Finalizam mantendo na totalidade o Auto de Infração.

Na sessão de julgamento do presente Auto de Infração, realizada em data de 17/07/2020, após leitura do Relatório e sustentação oral do patrono do autuado, houve pedido de vista por parte do ilustre Julgador Olegario Míguez Gonzalez e, na sessão seguinte, pelo ilustre Julgador Luís Roberto de Souza Gouvêa.

Na sessão de julgamento realizada em 23/07/2020, presentes os ilustres patronos do autuado, após análise e discussão, os Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal, deliberaram pela conversão do feito em diligência à IFEP INDÚSTRIA, a fim de que os autuantes ou outro Auditor Fiscal designando adotassem as seguintes providências:

*1.No tocante à inclusão indevida dos créditos de aquisição do ativo imobilizado na proporção de 1/48 avos escriturados no CIAP, no rol dos Créditos de operações não Vinculadas ao Projeto beneficiado pelo Programa Desenvolve (CNVP), em vez de lançar como Créditos Vinculados ao Projeto (CVP), **informem quais foram os bens do ativo imobilizado objeto da glosa dos créditos fiscais, elaborando, neste sentido, demonstrativos/planilhas analíticos e sintéticos.***

*2.Quanto à falta de escrituração a partir de 03/2018, na parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo, o valor que exceder o Piso estabelecido pelo art. 2º da Resolução nº. 39/2016 no montante originalmente definido em R\$ 562.286,44, corrigido na forma da referida Resolução, **considerem o início das operações realizadas pela empresa a primeira operação de saída (venda) realizada em 29/01/2007 e não a primeira aquisição ocorrida em 23/02/2005, conforme feito no levantamento, elaborando, neste sentido, novos demonstrativos/planilhas.***

A diligência foi cumprida por um dos autuantes (fls. 164/165). No tocante à inclusão indevida dos créditos de aquisição de ativo imobilizado na proporção de 1/48 avos escriturados no CIAP, no rol dos Créditos de Operações não Vinculados ao Projeto Beneficiado pelo Programa Desenvolve (CNVP), em vez de lançar como Créditos Vinculados ao Projeto (CVP), o diligenciador consigna que anexou demonstrativo sintético e analítico dos bens escriturados no CIAP, no rol dos Créditos de Operações não Vinculados ao Projeto Beneficiado pelo Programa Desenvolve (CNVP), em meio físico e magnético.

Quanto à falta de escrituração a partir de 03/2018, na parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo fiscal, o valor que exceder o Piso estabelecido pelo art. 2º da Resolução nº

39/2016 no montante originalmente definido em R\$ 562.286,44, corrigido na forma da referida Resolução, consigna o diligenciador que anexou demonstrativo de apuração do ICMS normal e do benefício fiscal considerando, em relação a utilização do piso previsto na Resolução 39/2016, o início das operações realizadas pela empresa a primeira operação de saída (venda) realizada em 29/01/2007.

O autuado, cientificado do resultado da diligência, se manifestou (fls. 176 a 184). Após discorrer sobre um breve histórico dos fatos, reporta-se sobre o resultado da diligência.

No que tange ao item 1 da diligência - *solicitação aos autuantes para que informasse quais foram os bens do ativo imobilizado objeto da glosa dos créditos fiscais* - diz que da análise das planilhas elaboradas pelo diligenciador, não restam dúvidas quanto a correção dos procedimentos adotados pela empresa para fins de cálculo da parcela do saldo devedor de ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE, haja vista que os próprios autuantes indicam, por meio das referidas planilhas, que as operações incluídas pela empresa no cálculo do CNVP estão em consonância com os ditames da Instrução Normativa n. 27/2009. Ou seja, verifica-se que os próprios autuantes reconheceram que os bens do ativo imobilizado cujas aquisições ensejaram o cômputo de crédito na rubrica CNVP são decorrentes de operações suportadas por notas fiscais com destaque do CFOP 1.604, nos termos da Instrução Normativa n. 27/2009, conforme se depreende da planilha denominada “Demonstrativo Analítico do CIAP”.

Afirma que desse modo, a partir da análise das referidas planilhas conclui-se que, contrariamente a acusação fiscal, o cômputo de créditos decorrentes de aquisição de ativos imobilizados como CNVP realizado pela empresa não é indevido, pois a legislação tributária aplicável determina expressamente a inclusão dessas operações na rubrica CNVP. Reitera os argumentos aduzidos na Defesa inicial a esse respeito.

Quanto ao item 2 da diligência - *considerar o início das operações realizadas pela empresa a primeira operação de saída (venda) realizada em 29/01/2007 e não a primeira aquisição ocorrida em 23/02/2005, conforme procedido no levantamento fiscal* - observa que um dos cerne da controvérsia que ensejou a autuação foi a divergência a respeito do momento em que o piso determinado pelo art. 2º da Resolução n. 39/2016 se tornou aplicável para cômputo do saldo devedor mensal de ICMS passível de incentivo no bojo do DESENVOLVE.

Esclarece que referido piso consiste na previsão de que só serão aplicados os benefícios do DESENVOLVE aos valores do saldo devedor de ICMS que excederem o valor de R\$ 562.286,44. Reproduz o art. 2º da Resolução n. 39/2016.

Reitera que referido piso somente se tornou aplicável a empresa após findados os 12 anos iniciais de fruição dos benefícios do DESENVOLVE, haja vista que a fruição nesses primeiros 12 anos por parte da empresa tinha como fundamento legal a Resolução n. 50/2005, a qual não trazia qualquer limitação de piso para aplicação dos benefícios.

Salienta que no entendimento equivocado dos autuantes os 12 anos iniciais de fruição do DESENVOLVE deveriam ser contados a partir de 23/02/2006, data em que importou a primeira máquina no contexto do benefício, ou seja, os primeiros 12 anos de fruição do DESENVOLVE por parte da empresa teria se encerrado em 02/2018, sendo que a partir de 03/2018 deveria observar o piso de R\$ 562.286,44 para aplicação dos benefícios relacionados ao DESENVOLVE. Ou seja, a partir de 03/2018 a empresa só poderia aplicar o incentivo de ICMS do DESENVOLVE para os valores do seu saldo devedor mensal que excedesse esse piso.

Afirma, no entanto, que o marco inicial para contagem dos primeiros 12 anos de fruição do DESENVOLVE por parte da empresa é 29/01/2007, momento em que ocorreu a primeira operação comercial beneficiada. Acrescenta que assim sendo, os primeiros 12 anos de fruição do DESENVOLVE por parte da empresa se encerraram apenas em 29/01/2019, razão pela qual o piso da Resolução n. 39/2016 não se aplica às operações objeto da autuação, haja vista que o período autuado compreende exclusivamente 01/2016 a 12/2018.

Frisa que para que não restem dúvidas a esse respeito, apresenta linha de tempo sintetizando a divergência descrita.

Ressalta que a JJF corretamente acatou esse ponto, reconhecendo que o marco inicial para aplicação do piso contido na Resolução n. 39/2016 é a data de 29/01/2007, determinando que os autuantes elaborassem novos demonstrativos considerando a data de 29/01/2007 como termo inicial para fins de aplicação do piso trazido na Resolução n. 39/2016.

Observa que em cumprimento à diligência os autuantes retificaram o demonstrativo de débito, reduzindo o montante de ICMS originalmente reputado devido em R\$ 5.303.594,56. Ou seja, com a exclusão da indevida aplicação do piso previsto no art. 2º da Resolução nº. 39/2016 ao período de 03/2018 a 12/2018, o valor do ICMS exigido pelo presente Auto de Infração foi reduzido para R\$ 25.020.793,49, conforme planilha elaborada pelos autuantes em sede de diligência.

Frisa que a redução acima referida está em conformidade, não apenas com a decisão da JJF, mas também com a legislação aplicável, pois decorre da exclusão do piso de R\$ 562.286,44 dos valores de ICMS exigidos no período de 03/2018 a 06/2018 e da exclusão desse piso atualizado pelo IGP -M, no valor de R\$ 606.665,07, nos termos da Resolução nº. 39/2016, dos valores de ICMS reputados devidos no período de 07/2018 a 12/2018.

Diz que dessa forma, é mister que tal redução seja mantida com o cancelamento definitivo da exigência de ICMS, multa e juros referentes ao piso previsto na Resolução nº. 39/2016 que foi erroneamente incluído no cálculo do ICMS reputado devido.

Finaliza a Manifestação reiterando todos os argumentos de fato e de direito expostos na Defesa inicial, a fim de que seja integralmente cancelada a exigência fiscal. Requer, também, que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas em seu próprio nome, no seu endereço, bem como aos cuidados de sua procuradora Renata Correia Cubas, em Mattos Filho, Veiga Filho Marrey Jr e Quiroga Advogados, com endereço na Alameda Joaquim Eugênio de Lima, 447, 7º andar, Cerqueira César, São Paulo/SP, CEP 01403-001.

O autuante que cumpriu a diligência, cientificado da manifestação do impugnante, se pronunciou (fls. 226/227) consignando que o impugnante se limitou a repisar todos os argumentos trazidos em sede de Impugnação, não apresentando nenhum fato novo capaz de elidir o lançamento fiscal, além dos argumentos já analisados em sede de Informação Fiscal.

Finaliza mantendo na íntegra o Auto de Infração.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do Contribuinte, o advogado Dr.Marcel Alcades Theodoro.OAB/SP 257.026.

## **VOTO**

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de recolhimento a menos de 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 do Estado da Bahia - DESENVOLVE -, instituído pela Lei no 7.980, de 12 de dezembro de 2001, cujo regulamento foi aprovado pelo Decreto no 8.205 de 03 de abril de 2002.

Inicialmente, cabe apreciar a arguição de nulidade suscitada pelo impugnante por:

- erro de capitulação da infração
- precariedade de instrução do lançamento
- cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório,
- ausência de motivação. Inexistência de relatório fiscal de exposição das razões que ensejaram a autuação.

A análise dos elementos que compõem o presente processo, especialmente a peça acusatória



inicial, os seus anexos demonstrativos e planilhas elaborados pelos autuantes, permite constatar que não há como prosperar a pretensão defensiva de nulidade do Auto de Infração. Há que se observar que mesmo ocorrendo erro na capitulação legal, não implica nulidade, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal, conforme é caso. Neste sentido, dispõe o art. 19 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº.7.629/99.

Não vislumbro nos autos a aduzida precariedade de instrução do lançamento. A meu ver, o lançamento está em conformidade com a legislação do ICMS, notadamente o art. 39 do RPAF, devidamente acompanhado dos elementos que o instruem. Do mesmo modo, não vislumbro o alegado cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório, contrariamente, constato que o impugnante recebeu todos os elementos elaborados pelos autuantes, o que permitiu que exercesse plenamente esse direito, conforme inclusive exerceu ao consignar o seu inconformismo no tocante ao mérito da autuação detalhadamente.

Quanto a alegação de ausência de motivação também não procede, haja vista que os autuantes expuseram detalhadamente as razões que determinaram a prática do ato, isto é, a exteriorização dos motivos que levaram a Fiscalização a praticar o ato de lançamento.

Verifica-se que na própria descrição da conduta infracional imputada ao autuado, os autuantes adicionalmente expuseram claramente as razões que culminaram com a exigência fiscal, registre-se, tópicos que foram objeto de análise detalhada por parte do impugnante, tanto na arguição de nulidade como no mérito da autuação.

Diante disso, não acolho as nulidades arguidas.

No tocante ao pedido de realização de diligência, considero que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para formação do convencimento dos Julgadores e decisão da lide, razão pela qual fica indeferido com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF/BA/99.

No entanto, cabe consignar que esta Junta de Julgamento Fiscal, em face às alegações defensivas e na busca da verdade material, converteu o feito em diligência, cujo resultado será objeto de análise mais adiante.

No mérito, o impugnante rechaça os três elementos apontados pelos autuantes que culminaram na autuação, no caso:

*(i) Inclusão indevida dos créditos de aquisição do ativo imobilizado na proporção de 1/48 avos escriturados no CIAP, no rol dos Créditos de operações não Vinculadas ao Projeto beneficiado pelo Programa Desenvolve (C.N.V.P), em vez de lançar como créditos Vinculados ao Projeto (C.V.P), haja vista se tratar de ativos ligados à produção alcançada pelo benefício fiscal na forma das Resoluções nºs 50/2005 e 39/2016, conforme Demonstrativo da Apuração do ICMS Normal e do Benefício Fiscal, apenso ao PAF.*

*(ii) Deixou de escriturar, a partir de 03/2018, na parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo, o valor que exceder o Piso estabelecido pelo art. 2º da Resolução nº. 39/2016 no montante originalmente definido em R\$ 562.286,44 (Quinhentos e sessenta e dois mil, duzentos e oitenta e seis reais e quarenta e quatro centavos), corrigido na forma da resolução retro mencionada.*

*(iii) Aplicou indevidamente a dilação de prazo do pagamento do saldo devedor do ICMS nas saídas internas de mercadorias destinadas a outro estabelecimento da mesma empresa, Inscrição Estadual nº 135.785.802, na condição de filial atacadista, para comercialização quando a operação subsequente da mercadoria foi uma exportação para o exterior. Restrição prevista no art. 3º, § 11 do Decreto nº. 8.205/20002.*

No que tange ao primeiro elemento, no caso a inclusão indevida dos créditos de aquisição do ativo imobilizado nos créditos de operações não vinculados ao projeto - CNPV, sustenta o impugnante que realizou o cálculo do saldo devedor passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE nos moldes da legislação vigente, incluindo no CNVP, entre outras, as operações classificadas no CFOP 1.604.

A meu ver, não assiste razão ao impugnante, pois considerou, equivocadamente, como integrante do item CNVP - *créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado* - o CFOP 1604 - *Lançamento*

do crédito relativo à compra de bem para o ativo imobilizado -, haja vista que as aquisições dos bens estão vinculadas ao projeto incentivado, portanto, não poderia constar do item CNVP, tendo em vista que este item diz respeito aos créditos não vinculados ao projeto incentivado, consoante inclusive orienta a Instrução Normativa n. 27/2009.

O saldo devedor passível de incentivo - SDPI - em conformidade com a Instrução Normativa n. 27/2009, é obtido da seguinte forma:

*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.*

Assim sendo, não poderiam constar no montante mensal do CNVP, mas sim compor a base de cálculo para a parcela (SDPI) a ser dilatada na forma da Resolução no 50/2005, e de acordo com as orientações da Instrução Normativa no 27/2009.

Relevante registrar que esse entendimento também foi ratificado pela Segunda Instância deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0082-11/21-VD e CJF Nº. 0024-11/18.

No Acórdão CJF Nº 0082-11/21-VD o ilustre Conselheiro/Relator consignou o seguinte no tocante a matéria em questão:

[...]

*Quanto ao CFOP 1604, na verdade decorre do lançamento de crédito relativo à compra de bem do ativo imobilizado produtivo (cujo CFOP é 1.551 ou 2.551), por se tratar de equipamentos produtivos que irão alavancar a produção, concordo com a Decisão recorrida, de que tais bens têm vinculação e que se estende durante todo o período de doze anos de vigência para fruição do benefício fiscal instituído no art. 4º da Resolução 16/2003, contados a partir de 16 de maio de 2003, eis que a produção marginal realizada por estes equipamentos adquiridos terão seus débitos de ICMS beneficiados com a dilação do prazo de pagamento do imposto e, em consequência, abarcando os meses de janeiro a dezembro de 2014 e janeiro, março a maio de 2015, competências compreendidas nesta exação. Ressalte-se, ainda, que a IN 27/09 considera como créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP), no seu item 2.2.18, a entrada de bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial aprovado - 1.550 e 2.550, o que confirma, por dedução lógica, que as aquisições de bens imobilizados produtivos se consideram como créditos vinculados ao benefício fiscal, enquanto permanecer o incentivo, eis que gerarão produções marginais também beneficiadas.*

Quanto ao segundo elemento, sustenta o impugnante a correção no método utilizado pela empresa para cálculo do Piso determinado no artigo 2º da Resolução nº. 39/2016.

Alega que o artigo 3º, § 4º do Regulamento do DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto n. 8.205/2020, determina que no âmbito do Programa DESENVOLVE, no caso de empreendimentos já instalados na Bahia, mas que desejam usufruir dos benefícios do referido Programa na expansão e/ou modernização de suas plantas industriais, *a parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo corresponderá ao valor que exceder à média mensal dos saldos devedores apurados em até 24 meses anteriores ao do pedido de incentivo.*

Ressalta que em 22/03/2005 foi editada a Resolução m. 50/2005, que habilitou o projeto de implantação da empresa no Programa DESENVOLVE e, em seu artigo 2º concedeu o prazo de 12 anos para fruição dos benefícios, contados a partir do início das operações comerciais por projeto incentivado.

Esclarece que após a sua habilitação no Programa DESENVOLVE, em ato contínuo, realizou em 23/02/2006, a primeira importação de máquina para o seu ativo fixo, utilizando o diferimento de ICMS previsto na Resolução nº 50/2005, conforme nota fiscal que apresenta.

Registra que em momento posterior, ou seja, em 29/01/2007, realizou a sua primeira saída beneficiada, no caso uma transferência de produção para estabelecimento do mesmo titular, classificada no CFOP 6151, conforme consta na nota fiscal que apresenta.

Aduz que desse modo, a partir de 29/01/2007, passou a usufruir, em razão do início da sua

atividade comercial, dos incentivos concedidos pelo Programa DESENVOLVE, nos termos do art. 2º da Resolução nº 50/2005.

Ressalta que na sessão realizada em 26/04/2016, por meio do art. 2º da Resolução nº. 39, foi determinado pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE o Piso a ser observado pela empresa no cálculo do saldo devedor mensal de ICMS passível do incentivo.

Afirma que conforme consubstanciado no aduzido artigo 2º da Resolução n. 50/2005, o prazo de fruição do benefício fiscal concedido à empresa foi de 12 anos, contados a partir do início das operações comerciais do projeto incentivado, descabendo, interpretar outro marco inicial para o cálculo do Piso que não a data da primeira saída incentivada, no caso a ocorrida em 29/01/2007.

Sustenta que desse modo, apesar de a primeira importação ter ocorrido em 23/02/2005, com a utilização do diferimento previsto na Resolução n. 50/2005, a primeira saída realizada no âmbito do Programa DESENVOLVE somente ocorreu em 29/01/2007, sendo este o marco inicial das “operações comerciais” do projeto incentivado, diversamente do que consta na autuação, que transmutou o marco inicial para a data em que houve a primeira importação do bem destinado ao ativo fixo, data muito anterior ao início das atividades comerciais da empresa.

A meu ver, assiste razão ao impugnante. De fato, nos termos do art. 2º da Resolução n. 50/2005 o Conselho Deliberativo do Programa DESENVOLVE, estabeleceu que o prazo de fruição de 12 anos seria contado a partir do início das operações comerciais do projeto incentivado.

Certamente que no momento de aquisição das máquinas e equipamentos a empresa ainda se encontrava em fase de implantação ou ampliação, significando dizer que as operações comerciais do projeto incentivado ainda não haviam ocorrido. Conforme muito bem consignado pelo impugnante, as operações comerciais do projeto incentivado são aquelas operações de saídas de mercadorias que produziu e não as entradas de bens importados.

Assim sendo, descabe a exigência no tocante ao Piso em momento anterior ao final da vigência da Resolução nº 50/2005, ou seja, até dezembro de 2018.

No caso há que se considerar como início das operações realizadas pela empresa a primeira operação de saída realizada em 29/01/2007 e não a primeira aquisição ocorrida em 23/02/2005, conforme procedido pelos autuantes.

Por essa razão foi que esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência, a fim de que os autuantes procedessem a devida retificação considerando a primeira operação de saída realizada em 29/01/2007.

A diligência foi cumprida pelos autuantes, cujo resultado com a exclusão da aplicação do piso previsto no art. 2º da Resolução nº.39/2016 no período de 03/2018 a 12/2018, reduziu o valor do ICMS exigido para R\$ 25.020.793,49, portanto, sendo indevido o valor de R\$ 5.303.594,56, excluído da exigência fiscal conforme planilha elaborada pelos autuantes acostadas aos autos.

Conforme muito bem observado pelo impugnante, a redução acima mencionada, encontra-se em conformidade com a decisão desta JJF, assim como com a legislação de regência, haja vista que decorre da exclusão do piso de R\$ 562.286,44 dos valores de ICMS exigidos no período de 03/2018 a 06/2018 e da exclusão desse piso atualizado pelo IGP-M, no valor de R\$ 606.665,07, nos termos da Resolução nº.39/2016, dos valores de ICMS apontados como devidos no período de 07/2018 a 12/2018.

No tocante ao terceiro elemento identificado na autuação como suposto motivo para o pagamento a menos do ICMS, observo que o impugnante sustenta a correta utilização dos benefícios do Programa DESENVOLVE pela empresa e a inaplicabilidade da Restrição prevista no art. 3º, § 11 do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, conforme os argumentos que apresenta.

Verifico, também, que os autuantes contestam os argumentos defensivos sustentando que o § 11 do art. 3º do Decreto n. 8.205/2002 é claro em não admitir a dilação do prazo de pagamento do



saldo devedor do ICMS em determinadas operações entre empresas interligadas.

Afirmam que as operações realizadas pelo CD estão vedadas de compor o saldo devedor passível de incentivo fiscal, desde julho de 2016, de acordo com o Decreto n. 8.205/2002, portanto, incluir tais operações no saldo devedor passível de incentivo fiscal e, posteriormente, por opção, realizar a liquidação antecipada da parcela incentivada, vai de encontro ao que determina o Regulamento do DESENVOLVE.

Contestam a alegação defensiva de que o § 11 do art. 3º do Decreto n. 8.205/2002 foi introduzido no mundo jurídico após a habilitação da empresa no Programa DESENVOLVE, ofendendo, dessa forma, o princípio da irretroatividade da lei tributária, pois, as operações objeto da autuação se referem a fatos geradores ocorridos posteriormente ao mês de outubro de 2016.

Relativamente a alegação defensiva de desconhecer o destino final das mercadorias, afirmam que não pode ser acatada, haja vista que a apuração do ICMS é mensal, cumprida no nono dia do mês subsequente a ocorrência dos fatos geradores, portanto, tempo suficiente para a unidade atacadista informar a unidade industrial o montante das mercadorias que foram exportadas, para serem excluídas do SDPI da unidade industrial.

No respeitante à alegação defensiva de oneração desarrazoada das operações de exportação, dizem que também não merece guarida, haja vista que as saídas para o exterior das operações realizadas pelo CD são amparadas pela imunidade, atendendo a razoabilidade do sistema tributário nacional.

O art. 3º, § 11, do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº. 8.205/2002, estabelece o seguinte:

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

*[...]*

*§ 11º Não se aplicará a dilação de prazo do pagamento do saldo devedor do ICMS nas saídas internas de mercadorias destinadas a outro estabelecimento da mesma empresa ou para estabelecimento de empresa interdependente para comercialização quando a operação subsequente da mercadoria for uma exportação para o exterior.*

A leitura do dispositivo normativo acima reproduzido permite constatar que assiste razão aos autuantes, haja vista que se a operação subsequente à realizada pelo autuado for uma exportação para o exterior descabe a aplicação da dilação de prazo do pagamento do saldo devedor do ICMS.

A alegação defensiva de que desconhece o destino da mercadoria dado pelo CD também não se sustenta, haja vista que sendo beneficiário do Programa DESENVOLVE, cabe a empresa estabelecer, criar, mecanismos, procedimentos, a fim de que possa cumprir rigorosamente a determinação legal. Ademais, tratando-se de um estabelecimento da mesma empresa fica ainda mais factível estabelecer-se tal controle para atendimento da exigência normativa.

A alegação defensiva de que a restrição trazida pelo § 11 do art. 3º do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº. 8.205/2002, não encontra amparo na Lei n. 7.980/2001, portanto, sendo ilegal, não pode ser considerada pelos autuantes, haja vista que exercem uma atividade plenamente vinculada, assim como por este órgão julgador administrativo, em face ao que estabelece o art. 125, inciso III, do Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei n. 3.956/81:

*Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*[...]*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

Diante do exposto, a infração é parcialmente procedente no valor de ICMS devido de R\$

25.020.793,49, conforme demonstrativo elaborado pelos autuantes, acostado às fls.169/170.

No respeitante ao argumento defensivo de que a multa imposta tem natureza confiscatória e ofensiva aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, portanto, inconstitucional, por certo que existe um óbice intransponível à sua apreciação por parte deste órgão julgador administrativo, no caso o disposto no art. 167, inciso I do RPAF-BA/99, no sentido de que não se inclui na competência do órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Ademais, a multa imposta está expressamente prevista na alínea “F” do inciso II do art. 42 da Lei no 7.014/96. Falece competência este órgão julgador administrativo de primeira instância para apreciar pedido de dispensa ou redução da multa.

Por derradeiro, no tocante ao pedido formulado pela impugnante no sentido de que todas as intimações sejam realizadas em seu próprio nome, no seu endereço, bem como em nome de sua advogada, em Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr e Quiroga Advogados, A/C Dr<sup>a</sup>. Renata Correia Cubas, estabelecida na Alameda Joaquim Eugênio de Lima, 447, 7º andar, Cerqueira César, São Paulo-SP, CEP 01403-001, cabe consignar que inexistente óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda a solicitação. Contudo, cumpre observar que o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao Contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281082.0006/19-9**, lavrado contra **BRIDGESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 25.020.793,49**, acrescido da multa de 60%, prevista no 42, II, “F” da Lei n. 7.014/96, com os 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”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de novembro de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR