

**PROCESSO** - A. I. Nº 279196.0001/22-0  
**RECORRENTE** - CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0136-01/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 16/03/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO C.JF Nº 0006-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DOS VALORES DAS PARCELAS SUJEITAS À DILAÇÃO DE PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOS DA PARCELA NÃO DILATADA. Os Autuantes comprovaram que o gás natural é utilizado no processo produtivo do Autuado como combustível para fornecimento de calor na produção industrial, com geração de energia e vapor, agentes necessários à industrialização de pneus. Os créditos das respectivas entradas devem ser considerados como vinculados ao projeto. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Acolhido o pedido de cancelamento da multa aplicada, nos termos do Art. 106, I do CTN. Modificada a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão proferido pela 1ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 28/03/2022, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 2.260.055,14, 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 2020. (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.*

**Enquadramento Legal:** artigos 37 e 38 da Lei nº 7.014/96 C/C artigos 2º e 3º do Decreto nº 8.205/02.

**Multa Aplicada:** art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 30/03/2022 (DT-e à fl. 59) e ingressou com defesa administrativa em 23/05/2022, peça processual que se encontra anexada às fls. 62 a 80.

Às fls.223/229, a dupla de Autuantes presta a informação fiscal. Sinalizam que foi demonstrado de forma cristalina, nos anexos I-A e I-B, 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 nºs 7980/01 e 13564/16, Decreto nº 8205/02, Instrução Normativa nº 27/09 e suas Resoluções nºs 52/04 e 153/11.

Aponta que o que se contesta (diferença entre cálculos da defendente e os da fiscalização) resume-se basicamente, aos valores constantes do CFOP 1653 (código adotado pela autuada, para

registrar as entradas de gás natural consumido para geração de calor em seu processo produtivo).

Explica que a autuada aduz, que o próprio estado da Bahia, por meio da Instrução Normativa nº 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);*

Conclui os autuantes que as aquisições de combustíveis e lubrificantes, destinados à “queima” nos fornos da planta industrial da autuada, com o fito de gerar calor suficiente a seu processo produtivo é, de fato, um crédito vinculado ao projeto incentivado.

Ressalta que as aquisições de combustíveis feitas pela autuada, cujo lançamento foi feito segundo o CFOP 1653, estão evidentemente vinculados ao projeto incentivado. Esclarece que 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).

A 1ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando Procedente o presente Auto de Infração.

#### **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 detalharam a acusação e a forma de apuração do imposto, conforme se pode observar à fl. 1 dos autos. Em conformidade com o previsto no art. 39 do RPAF-BA/99, o Auto de Infração contém todos os elementos previstos nos incisos desse citado dispositivo regulamentar.*

*Observo, ainda, que o Auto de Infração está acompanhado de planilhas impressas fls. 06/53 – das quais o autuado recebeu cópia (fl.59) –, 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.*

*Destarte, 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, também 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 ...”. 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.*

*Portanto, esclareceram os autuantes, que houve a exclusão indevida dos valores relativos às aquisições de gás*

*natural (CFOP 1.653) dos créditos vinculados ao projeto. Ressalto que nas planilhas anexadas, já mencionadas, encontra-se o cálculo do tributo devido de forma 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 reportam à legislação do Programa Desenvolve, registrando os artigos 2º e 3º do decreto 8.205/2002. Ademais, vale destacar que não é passível de anulação 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, não há necessidade de realização de diligência/perícia, conforme foi pleiteado 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 2020.*

*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.*

*Anoto que, nos termos do art. 3º do Decreto que regulamentou o benefício, em consonância com a Lei que o instituiu, o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderia conceder dilação de prazo de pagamento de até 90% do saldo devedor mensal de ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão de investimentos constantes dos projetos industriais aprovados.*

*Nesse sentido, constato que a Resolução nº 153/11, habilita o contribuinte aos benefícios do DESENVOLVE para a produção de pneus, e concede dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.*

*Esclareço que a IN nº 27/09, que trata da forma de apuração do SDPI, determina, no seu item 1, que devem ser expurgados do cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher, passível de incentivo pelo DESENVOLVE, os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo conselho deliberativo do programa. O item 2.2.20 da referida instrução, pontua os créditos das operações com o CFOP 1.653 que não devem ser considerados no cálculo.*

*Verifico que a lide se instala exatamente com relação às operações com gás natural. A defendente as classifica no CFOP 1.653 e, como tal, afirma que nos termos da IN nº 27/09, os créditos decorrentes dessas operações devem ser expurgados do cálculo do SDPI pelo DESENVOLVE. Entretanto, os autuantes alegam que o gás natural é utilizado no processo produtivo do autuado e, por conseguinte, os créditos devem ser considerados para apuração do saldo em comento.*

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

*É cediço que o gás natural é utilizado na indústria para geração de energia e vapor, agentes necessários na produção de pneus. Observo que o impugnante não traz aos autos provas de que não utiliza o gás natural na fabricação de seu produto, nem que o mesmo não está vinculado ao processo de produção. Não há nos autos, por parte do contestante, informação nem comprovação da destinação diferente para o gás natural, que não seja o processo produtivo. De concreto, apenas o fato de o contribuinte classificar essas operações no CFOP 1.653, e sua afirmação de que os créditos relativos às mesmas foram expurgados em observância à IN nº 27/09.*

*Destarte, em função da utilização inquestionável do gás natural como combustível para fornecimento de calor na produção industrial, tendo, por óbvio, emprego efetivo, direto e necessário no processo produtivo do contribuinte, considero que as operações com esse produto estão vinculadas à produção de pneus e, necessariamente, os referidos créditos não podem ser expurgados do cálculo do SDPI pelo DESENVOLVE, conforme dispõe a IN nº 27/09.*

*O defendente alegou, ainda, 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, com direito à redução prevista de 90% no saldo da parcela paga. Afirmou que este fato não teria sido levado em consideração pela Fiscalização, e que deveria ser objeto de confirmação a ser exaurida na análise dos documentos fiscais, por meio da realização de diligências no âmbito do presente processo.*

*Entretanto, da análise dos demonstrativos que servem de base a autuação, principalmente no levantamento sintético, observo 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, considerando que agiram acertadamente na presente autuação.*

*Registro, inclusive, que, sobre a matéria aqui tratada, este CONSEF tem se posicionado de forma análoga, conforme manifestado nos Acórdãos CJF nº 0334-11/17, CJF nº 0338-11/17 e CJF nº 0123-11/19.*

*Apesar da alegação do patrono do autuado, em sustentação oral, sobre recente decisão de primeira instância no Acórdão JJF nº 0177-05/21, ressalto que a mesma não vincula a posição deste colegiado.*

*Por fim, o autuado alegou que a multa aplicada seria indevida, que no presente processo não há que se falar em inadimplência, em relação ao imposto em si, e que a mesma deveria ser cancelada ou reduzida, por ser desproporcional, abusiva e confiscatória.*

*Todavia, 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 mesma, observo que este Colegiado não possui competência para reduzir multas aplicadas em função de descumprimento de obrigação tributária.*

*Ante às razões retro mencionadas, e de acordo com os elementos que compõem o presente PAF, considero subsistente a infração apurada.*

*De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformada com a decisão proferida pelo juízo de base, a recorrente interpôs Recurso Voluntário conforme razões abaixo reproduzidas.

Diz que pela leitura da acusação fiscal, depreende-se que teria supostamente “reduzido”, isto é, realizado pagamento a menor de ICMS relativo à parcela não incentivada, 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.

Todavia, acusa a recorrente para falta de clareza na 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.

Ressalta que a legislação do DESENVOLVE aponta os CFOPs como premissa a ser observada para determinar o que é ou não vinculado ao programa, a autuação deveria, no mínimo, apontar tal premissa. Ademais, considerando que se trata de acusação fiscal que aponta erro no cálculo do Saldo Devedor do ICMS incentivado pelo DESENVOLVE, é imprescindível também, no auto de infração, 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 também não se observa *in casu*.

Menciona a recorrente que que a JJF argumenta que nas regras da Instrução Normativa SAT nº 27/2009, há menção expressa ao CFOP 1.653 (Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final), como tipo de operações com créditos que devem ser expurgados do cálculo do DESENVOLVE, contudo, no mesmo acórdão, a 1ª JJF alega que, sendo combustíveis utilizados (usuário final) pela recorrente em sua produção, não devem ser expurgados. De fato, o v. acórdão em questão é de todo contraditório e desprovido de fundamentação jurídica e lógica. Isso porque, se as regras da Instrução Normativa SAT nº 27/2009 trazem em seu bojo a metodologia de cálculo dos valores apurados com base no DESENVOLVE, é absolutamente ilógico subverter o quanto está preconizado, pois, o próprio Estado da Bahia, por meio da Instrução Normativa SAT nº 27/2009, trouxe uma listagem dos CFOPs que considera, de modo objetivo e claro, como não vinculados à operação incentivada, conforme se verifica nos itens 2.2 e 2.2.20 da referida norma.

Pontua que a prova cabal da contradição entre a autuação, acórdão e a norma da Instrução Normativa SAT nº 27/2009 editada pela SEFAZ/BA reside forte na recentíssima alteração realizada pela Instrução Normativa SAT nº 06/2022 (25/08/2022), por meio da qual, alterando a redação do item 2.2.20 da Instrução Normativa SAT nº 27/2009, para fazer contemplar que o CFOP 1.653, passa a constar do rol das exceções e assim, tornou-se crédito vinculado ao projeto aprovado. Transcreve.

Afirma que caso não fosse flagrante contradição do dispositivo nº 2.2.20 da Instrução Normativa SAT nº 27/2009, a Coordenadoria de Administração Tributária do Estado da Bahia – CAT/BA não teria procedido com a alteração do dispositivo, para passar a contemplar o CFOP 1.653, assim como o fez na alteração regulamentar de 25/08/2022.

Salienta como ilegal a acusação fiscal, em razão da não observância do previsto na Instrução Normativa 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.

Requer a nulidade, por entender que o Auto de Infração foi lavrado sem observâncias das normas que regem os atos administrativos, violando assim diversos dispositivos legais e constitucionais, dentre eles os contidos nos arts. 5º, inciso II; 37 e 150, inciso I da CF/88, bem como nos arts. 97 e 142 do CTN.

Contesta que nada mais absurdo e fora de propósito, pois, a recorrente observou o que está descrito no normativo, e, por este motivo foi punida com a autuação. Aponta que a Instrução Normativa SAT nº 27/2009 contemplava até 25/08/2022, em seu item 2.2.20, que os créditos das operações com Gás Natural – CFOP 1.653, não deviam ser incluídos no SDPI.

Conclui que o acórdão recorrido homologa a ação fiscal que cria uma suposta exceção, até então não prevista na Instrução Normativa SAT nº 27/2009, pois, ao mesmo tempo que reconhece a previsão de que as operações com o CFOP 1.653 não devem ser consideradas no cálculo, aponta que, se o Gás Natural é utilizado na operação, deve passar a ser considerado no SDPI.

Cita a recorrente que o CFOP 1.653 (gás natural) na época dos fatos, não se encontrava no rol de exceção, enquadrando-se, pois, na regra geral de operações/créditos “*não vinculadas ao projeto aprovado*”. Por tal razão, não poderia a fiscalização e o v. acórdão recorrido, descaracterizarem 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 de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE.

Aduz que a regra do item 2.2 em conjunto com o item 2.2.20 determinava, literalmente, que os créditos decorrentes do CFOP 1.653, 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.

Ademais, salienta que em relação à parcela de ICMS diferido, a recorrente apurou valor maior que a Fiscalização, porém, quanto à parcela não incentivada (*ICMS a recolher*), ao contrário, apurou montante a menor. Essa mesma situação se repete nos demais períodos de apuração, já que a suposta divergência está na classificação das receitas relativas aquisição de Gás Natural. Contudo, diz a recorrente que respeitou, *ipsis litteris*, o disposto na Instrução Normativa SAT nº 27/2009, até mesmo porque, por se tratar de norma que implica benefício fiscal, sua interpretação não poderia deixar de ser “literal”, nos exatos termos do artigo 111, do CTN, não cabendo aumentar ou minimizar seu alcance por mera discricionariedade e conveniência da Administração Pública, em prejuízo a segurança jurídica. Assim, se o Estado da Bahia, por meio da referida Instrução Normativa SAT estabeleceu de forma objetiva que as operações com CFOP 1.653 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.

Traz decisão da JJF, onde por decisões já transitadas em julgado em processos administrativos envolvendo a mesma discussão, a exemplo do que se verificou no Auto de Infração nº 269194.0007/19-6, instaurado contra a recorrente, em que a JJF reconheceu a autuação indevida, no tocante a sua caracterização do gás natural como créditos não vinculados (CNVP) para fins do desenvolve (Acórdão – JJF nº 0127-05/21 transitado em julgado no CONSEF/BA), estrita observância à Instrução Normativa.

Conclui com base em interpretação literal da referida Instrução Normativa SAT nº 27/2009, o próprio Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF/BA) manteve a exigência de ICMS de contribuintes que não observaram, inclusive, os CFOP's nela destacados.

Destarte, imperioso frisar-se que, no presente caso, sequer há vestígio de dolo, fraude ou simulação, e 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.

Conforme demonstrado na defesa, a recorrente comprovou que não há que se falar em inadimplência quanto ao imposto, justamente em função da estrita observância das previsões contidas na Instrução Normativa SAT nº 27/2009, a qual prevê que as operações com o gás natural (combustíveis, derivados ou não de petróleo e lubrificantes), classificadas no CFOP 1.653, são, objetivamente, consideradas como não vinculadas.

Contesta a penalidade aplicada, salientando para a ilegalidade da multa aplicada. Diz que referida penalidade só seria aplicável, na hipótese de comprovada ação da empresa, 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, conforme demonstrado, a infração que lhe foi imputada não subsiste.

Assim sendo, ante a inexistência de infração que culmine em aplicação e imposição de pena de multa ao contribuinte, é certo que a exigência de 60% do valor do imposto a ser pago, constante do Auto de Infração nº 279196.0001/22-0, não merece prosperar, pois, lhe falta requisito e pressuposto essencial de existência e validade.

Aponta que a multa é, como o próprio art. 42, caput da Lei nº 7.014/96 prevê, aplicada a casos em que o valor do imposto não é recolhido tempestivamente e, o que houve no presente caso é bem diferente do que se encontra previsto no texto legal.

Invoca o *princípio do não confisco*, em proteção, por exemplo, ao direito de propriedade, como garantia contra o desarrazoado agir estatal, que se manifesta não somente na obrigação tributária principal. Requer, pois, na remota hipótese de manutenção da exigência fiscal, a redução do percentual aplicado a título de multa, para patamares que observem os *princípios da proporcionalidade e da razoabilidade*, conforme art. 112 do CTN e de acordo com o que prevê a CF/88 e a jurisprudência do STF e STJ.

Nesta oportunidade se fez presente os Drs. Henrique Lemos de Carvalho e Carolina Roberta Rota, onde exerceram o direito de falas.

Este é o relatório.

## VOTO VENCIDO

Cinge-se o presente Recurso Voluntário a combater infração única imputada contra a recorrente, em razão de suposto cometimento de infração à legislação do DESENVOLVE.

Entendeu o fiscal autuante que a recorrente dilatou parcela superior, utilizando o incentivo fiscal de redução de 90% sobre parcela indevida. Concluiu ainda o autuante que a recorrente calculou o ICMS não incentivado, sob código de receita 0806 à menor, em razão de ter considerado, equivocadamente, operações sob CFOP 1653 como sendo não incentivadas.

Neste sentido, se observado os demonstrativos anexos às fls. 4 a 53 dos autos, é de se concluir que o fiscal autuante refez o demonstrativo de apuração do desenvolve do contribuinte, classificando e identificando as operações incentivadas e não incentivadas, mediante CFOP's, sem, contudo, sinalizar para quais operações o contribuinte, de fato teria incorrido em erro. Finalizado o refazimento da escrita incentivada, o autuante confrontou o seu resultado "*saldo a recolher (ICMS NORMAL)*", com os valores efetivamente recolhidos pelo contribuinte a título de ICMS NORMAL cod. 0806, exigindo, pois, a diferença apurada.

É de se concluir, todavia, que embora os autuantes tenham mencionado para o referido CFOP no descritivo da infração, fato é que não há clareza se o demonstrativo anexo autos é a cópia fiel daquela declarada pelo contribuinte, tendo sido tão somente realocado operações sob o CFOP 1653 como sendo operações incentivadas, ou se há, também, outras operações que supostamente tenham sido equivocadamente classificadas pela recorrente.

Considerando, todavia, o complemento trazido pelo autuante ao descrever a autuação e, partindo da premissa que o único equívoco supostamente cometido pela recorrente teria sido em decorrência da classificação da operação sob o CFOP 1653, refiz os cálculos do Desenvolve considerando as operações sob CFOP 1653 considerando referidas operações como não incentivadas, constatando que, de fato, sob esta premissa, o valor recolhido pela recorrente foi exatamente o valor apurado a título de ICMS NORMAL, considerando as operações sob o CFOP 1653 como não incentivada.

Não obstante a falta de clareza nos lançamentos realizados, em observância ao parágrafo único do art. 155 do RPAF, rejeito a preliminar de nulidade e avanço na apreciação do mérito.

No mérito o cerne da questão restringe-se, pois, em validar o cálculo realizado pelos autuantes, a partir do expurgo do crédito das operações de aquisição de combustíveis consumidos no processo de industrialização, mais especificadamente, o gás natural, considerando esta operação como parcela incentivada do Programa do DESENVOLVE.

Isto porque, entenderam os autuantes que a recorrente recolheu à menor o ICMS não incentivado, em razão de ter classificado operações sob CFOP 1653 (aquisição de gás natural) como operações não incentivadas, quando, o correto seria classificá-las como sendo de natureza incentivada, visto que o gás natural está diretamente relacionado ao processo produtivo do contribuinte.

Não obstante, concluir como subsistente a interpretação dada pelos autuantes quanto a essencialidade do gás natural junto ao processo produtivo do autuada, eis que o próprio Estado da Bahia, por meio da Instrução Normativa SAT nº 27/2009, trouxe a listagem de CFOPs que considera não vinculados à operação incentivada, o que se verifica no item 2.2.20, o que por si só, vai de encontro à interpretação originalmente realizada pela fiscalização.

Isto porque, da leitura da Instrução Normativa-SAT nº 27/2009 depreende-se que há uma sistemática de adições e exclusões para o cálculo do Saldo Devedor do ICMS do DESENVOLVE que deve ser estritamente observada pelo contribuinte e pelo fisco. Referida normativa impõe que seja expressamente observado quais débitos e créditos devem ser ajustados no cômputo do saldo devedor de ICMS, com base na seguinte fórmula:  $SDPI = SAM - DNVP + CNVP$ , sendo: (i) SDPI: saldo devedor passível de incentivo; (ii) SAM: saldo apurado no mês; (iii) DNVP: débitos fiscais não vinculados e (iv) CNVP: créditos fiscais não vinculados.

Neste sentido, em estrita observância ao quanto disposto no item 2.2.20, a empresa autuada adicionou no cômputo do Saldo Devedor do ICMS, os créditos das aquisições de combustíveis/gás natural (CFOP nº 1653).

Importante ainda mencionar que o CFOP utilizado pela autuada retrata fidedignamente a operação realizada, considerando a operação de compra de combustível (gás) fará parte do processo de produção de pneus, e não, objeto de industrialização do próprio produto, senão vejamos:

1.650 - ENTRADAS DE COMBUSTÍVEIS, DERIVADOS OU NÃO DE PETRÓLEO E LUBRIFICANTES	
1.653	Compra de combustíveis ou lubrificantes por consumidor ou usuário final Classificam-se neste código as compras de combustíveis ou lubrificantes a serem consumidos em processo de industrialização de outros produtos, na produção rural, na prestação de serviços ou por usuário final.

1.650 - ENTRADAS DE COMBUSTÍVEIS, DERIVADOS OU NÃO DE PETRÓLEO E LUBRIFICANTES	
1.651	Compra de combustíveis ou lubrificantes para industrialização subsequente Classificam-se neste código as compras de combustíveis ou lubrificantes a serem utilizados em processo de industrialização do próprio produto.

Se observado o texto vigente aos fatos geradores lançados, a regra do item 2.2 em conjunto com o item 2.2.20 da já referida Instrução Normativa SAT nº 27/2009 têm-se, claramente, que os créditos decorrentes do CFOP 1653, para fins de apuração do DESENVOLVE são considerados não vinculados ao projeto aprovado (CNVP), não sendo previsto quaisquer exceções para esta disposição expressa em relação ao citado CFOP. Ou seja, o CFOP 1653 (aquisição de gás natural) não está no rol de exceção, enquadrando-se, pois, na regra geral de operações “não vinculadas ao projeto aprovado”.

Na oportunidade, transcrevo o referido dispositivo legal (*IN 27/2009- Dispõe sobre a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE.*):

**REDAÇÃO ATUAL:**

*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), 1653, 2653 (compra de combustíveis ou lubrificantes a serem consumidos em processo de industrialização de outros produtos) e 1.658, 2.658 (transferência de combustível e lubrificante para industrialização); Alterado pela Instrução Normativa nº 006/2022 (DOE de 25.08.2022), efeitos a partir de 25.08.2022. Redação Anterior*

**REDAÇÃO À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES:**

*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);*

Sinalizo ainda para o entendimento esposado no Acórdão nº 0127-05/21-VD da 5ª JF, quando o relator de piso Tolstói Seara Nolasco assim disse:

*“No que concerne aos créditos pelas aquisições de gás natural, combustível utilizado no processo produtivo da empresa atuada, a questão há que ser resolvida à luz das disposições da Instrução Normativa 27/2009, visto que o legislador baiano optou em enumerar de forma taxativa, nessa norma do benefício fiscal, as operações que deveriam ser consideradas no âmbito dos débitos e créditos não vinculados ao projeto incentivado pelo DESENVOLVE. Aqui, conforme foi muito bem ressaltado pela defesa na sustentação oral, parece haver uma aparente antinomia entre o item 1 e o item 2.2.20 daquela Instrução Normativa. Por uma questão de princípio e adotando-se um raciocínio puramente lógico, todos os créditos fiscais que tivessem alguma relação com o processo produtivo, objeto do incentivo fiscal, deveriam ser enquadrados na condição de créditos vinculados ao projeto. Porém, não foi esta opção adotada pelo legislador da I.N. na medida em que a redação do item 2.2.20 não ressaltou expressamente, nas suas exceções, o CFOP 1653...*

*O texto normativo, neste caso, não comporta interpretação diversa do que nele está contido, especialmente por se tratar de norma que regula benefício fiscal, situação em que deve prevalecer a sua literalidade, não comportando inserções ou exclusões que não estejam expressamente contempladas na redação do dispositivo. Adota-se aqui a linha hermenêutica traçada no art. 111 do Código Tributário Nacional – interpretação literal do item 2.2.20 da I.N. 27/2009, razão pela qual, os créditos fiscais decorrentes da aquisição de combustíveis devem ser classificados no contexto dos créditos não vinculados ao projeto aprovado pelo Comitê Gestor do DESENVOLVE, em conformidade com o procedimento adotado pelo sujeito passivo.”*

Assim sendo, consoante a sistemática estabelecida pela legislação do DESENVOLVE, o beneficiário do Programa do Desenvolve deve observar as adições e exclusões previstas em norma legal, sob pena de ser imputada ao cometimento de ilícito fiscal.

Não obstante concordar que o combustível participa do processo produtivo da ora recorrente, não poderia a fiscalização desconsiderar os lançamentos originalmente realizados em observância ao disposto no item 2.2.20 da Instrução Normativa nº 27/2009, classificando-os como INCENTIVADOS, para fins de 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.

Peço vênia, inclusive para discordar da fundamentação trazida pela Relator da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, ao julgar processo semelhante ao aqui tratado. Isto porque, entendeu o relator que a operação de aquisição de gás deveria ter sido classificada pela empresa autuada sob CFOP 1.101, não obstante o Convênio SINIEF s/n, de 15.12.1970 dispor sobre código específico para a operação aqui tratada.

A própria Instrução Normativa nº 27/2009 vigente dispõe quanto ao CFOP 1.653 vinculando referido código às operações de compra de combustível para processo produtivo e não para consumo final como entendeu o Ilustre Relator, senão vejamos:

CFOP indicado pelo Relator da 2ª CJF:

**1.100 - COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO RURAL, COMERCIALIZAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**

***Compra para industrialização ou produção rural***

1.101 *Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural.*

CFOP previsto no Convênio SINIEF s/n:

**1.650 - ENTRADAS DE COMBUSTÍVEIS, DERIVADOS OU NÃO DE PETRÓLEO E LUBRIFICANTES**

***Compra de combustíveis ou lubrificantes por consumidor ou usuário final***

1.653 *Classificam-se neste código as 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.*

A própria redação atual da INSTRUÇÃO NORMATIVA assim dispõe:

**REDAÇÃO ATUAL:**

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), **1653, 2653 (compra de combustíveis ou lubrificantes a serem consumidos em processo de industrialização de outros produtos)** e 1.658, 2.658 (transferência de combustível e lubrificante para industrialização); Alterado pela Instrução Normativa nº 006/2022 (DOE de 25.08.2022), efeitos a partir de 25.08.2022. Redação Anterior

O CFOP 1.101 dispõe para aquisições de materiais- primas que serão objeto de industrialização, o que não se aplica ao presente caso.

Á luz do quanto disposto na Instrução Normativa citada à época dos fatos geradores, a aquisição de gás natural era considerada uma operação não incentivada. Pelas razões acima expostas, considero Improcedente o presente Auto de Infração.

Voto pelo PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário apresentado para tornar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

Este é o voto.

**VOTO VENCEDOR**

Peço vênia à ilustre Relatora para discordar frontalmente da sua posição quanto ao Provimento do Recurso Voluntário e à improcedência da autuação.

Ressalto que o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, criado pela Lei nº 7.980/01, regulamentado pelo Decreto nº 8.205/02 e orientado pela Instrução Normativa nº 27/09, tem o objetivo de fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado.

Neste diapasão, o referido programa tem seu arcabouço jurídico normativo baseado no diploma legal, no caso a Lei nº 7.980/01, e nas normas inferiores que compõem o benefício, o Decreto nº 8.205/02 e a Instrução Normativa nº 27/09.

A lógica estabelecida nos referidos textos normativos é de que a apuração do benefício deve ser efetuada a partir da exclusão das operações não vinculadas ao processo produtivo da mercadoria a ser beneficiada, conforme explicitado na Resolução que concede o benefício, no caso do Autuado a Resolução nº 153/11.

A única divergência apontada se refere à consideração das entradas de gás natural, adquirido corretamente com o CFOP 1.653, relativo à compra de combustíveis ou lubrificantes a serem consumidos em processo de industrialização de outros produtos, que o Autuado classificou como créditos não vinculados ao processo produtivo, nos termos da redação vigente à época do item 2.2.20 da Instrução Normativa nº 27/09, *in verbis*:

*“2.1. Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (DNVP) 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);”*

Esta redação foi alterada mediante a Instrução Normativa nº 06/22, publicada em 25/08/2022, conforme transcrito abaixo:

*“2.1. Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (DNVP) 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), **1.653, 2.653 (compra de combustíveis ou lubrificantes a serem consumidos em processo de industrialização de outros produtos)** e 1.658, 2.658 (transferência de combustível e lubrificante para industrialização);” (grifo nosso)*

Então, realmente havia uma omissão no texto da Instrução Normativa nº 27/09, suprida pela Instrução Normativa nº 06/22, após a lavratura do Auto de Infração, trazendo a discussão para a verificação de se tratar de uma norma explicativa ou não, se aplicando ou não a fatos geradores anteriores à sua edição.

Restou patente nos autos que o referido combustível foi utilizado como insumo na produção das mercadorias beneficiadas, não havendo lide quanto à esta questão. Sendo assim, a classificação deste insumo como créditos não vinculados ao processo produtivo está plenamente equivocado, só podendo haver três formas de escrituração da entrada de combustível:

- a) para uso e consumo: não é permitida a utilização de crédito fiscal nas entradas de combustíveis para uso e consumo, a exemplo das aquisições de gás natural ou GLP para utilização na cozinha do estabelecimento;
- b) não vinculada ao processo produtivo beneficiado: também não é permitida a utilização de crédito fiscal nas entradas de combustíveis quando não vinculados a uma posterior saída tributada, e como o Autuado não fabrica outros produtos tributados, o crédito fiscal, caso escriturado, deve ser estornado;
- c) vinculada ao processo produtivo beneficiado: a única hipótese em que o crédito fiscal nas entradas de combustíveis poderia ser utilizado, pois vinculados a uma posterior saída tributada, embora com benefício fiscal.

Portanto, caso o Autuado não escrete a entrada como vinculada ao processo produtivo beneficiado, não há possibilidade de utilização de crédito fiscal nas entradas de combustíveis, caso em que tais valores deveriam ser classificados como uso e consumo.

Logo, restou cristalino o equívoco do Autuado e o acerto da autuação.

Destaco que a jurisprudência deste CONSEF tem sido no mesmo sentido aqui exposto, conforme manifestado nos Acórdãos CJF nºs 0334-11/17 e 0123-11/19, em que o Autuado também figurou no polo passivo da lide, e no Acórdão CJF nº 0338-11/17.

Entretanto, a omissão das operações com o CFOP 1.653 no texto do item 2.2.20 da Instrução Normativa nº 27/09, somente suprida após a ação fiscal pela Instrução Normativa nº 06/22, enseja a exclusão da multa aplicada, nos termos do Art. 106, I do CTN.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, de forma a manter a exigência fiscal, embora com a exclusão da multa aplicada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279196.0001/22-0**, lavrado contra **CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.260.055,14**, sem a aplicação da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, conforme o art. 106, I do CTN.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Fernando Antônio Brito de Araújo e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Francisco Aguiar da Silva Júnior e Henrique Silva de Oliveira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de janeiro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA – VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS