

PROCESSO	- A. I. N° 269200.0007/20-0
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA.
RECORRIDOS	- CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF n° 0079-02/21-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / IFEP
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/04/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0098-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA INCENTIVADA. RECOLHIMENTO A MENOS. Restou comprovado que o gás natural é utilizado no processo produtivo do estabelecimento autuado como fonte de energia para funcionamento de máquinas e equipamentos industriais, agentes necessários à industrialização de cerveja. Os créditos das respectivas entradas devem ser considerados como vinculados ao projeto. De ofício, cancelada a multa aplicada, nos termos do art. 106, I do CTN. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Decisão não unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida no Acórdão nº 079-02/21-VD por ter desonerado em parte os valores exigidos, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/BA, e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, relativo a parte julgada procedente, com base no art. 169, I, “b” do citado Regulamento, relativo ao auto de infração lavrado em 29/04/2020, que acusa o cometimento da seguinte infração:

Infração 01 – 03.08.04: Recolheu a menor ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE 2019. Consta da descrição dos fatos que foi incluído indevidamente crédito do ICMS, vinculado às operações de aquisição de gás natural, insumo de produção, para a determinação da base de cálculo da parcela do imposto incentivado - R\$ 1.836.167,53, com enquadramento nos artigos 37 e 38 da Lei nº 7.014/96 c/c artigos 4º e 18 do Decreto nº 8.205/02, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Na decisão proferida (fls. 124 a 135) inicialmente foi afastado a nulidade sob o argumento de ausência de fundamentação legal específica ou tipificação, porque indicar dispositivos genéricos, apreciando que o art. 38 da Lei nº 7.014/96, estabelece que o benefício Programa DESENVOLVE depende de condição, que se não satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação, que é o objeto da autuação, que o seujeto passivo se defendeu inexistindo qualquer preterição do direito de defesa.

Indeferiu o pedido de realização de diligência para verificar se as operações de aquisição de gás natural **não possuem** os CFOP's nºs 1.651 e 2.651, ou 1.658 e 2.658, por considerar que os elementos processuais era suficientes para formação de convicção do julgador nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF/BA. Passou a apreciação do mérito.

No mérito, o Auto de Infração em tela, lavrado em 24/09/2020, resultou de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade Fazendária IFEP NORTE, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 500187/20, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS), por ter o Contribuinte Autuado recolhido a menos ICMS, em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo, prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, no ano de 2019, conforme demonstrativo

constante do CD/Mídia de fl. 10 dos autos. Lançado ICMS no valor de R\$ 1.836.167,53, com enquadramento nos artigos 37 e 38 da Lei nº 7.014/96, c/c artigos 4º e 18 do Decreto nº 8.205/02, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, "f" da Lei nº 7.014/96.

Consta da descrição dos fatos como informações complementares, que o Contribuinte recolheu a menor o ICMS em razão de erro no cálculo da parcela sujeita à dilação do prazo prevista no Programa DESENVOLVE. Vide os 10(dez) demonstrativos “03-19_Cálculo_DESENVOLVE.xlsx” a “12- 19_Cálculo_DESENVOLVE. xlsx” anexados ao presente Auto de Infração, gravados no CD/Mídia de fl. 10 dos autos.

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

Em sede de defesa, o sujeito passivo não nega que tenha excluído do Saldo Devedor Passivo de Incentivo (SDPI), relativo ao Programa Desenvolve, o imposto (ICMS) decorrente das **operações de aquisição de gás natural combustível, fonte de energia para funcionamento de máquinas e equipamentos industriais**, através do “CFOP 1.653 Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final”.

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

Frisa que foi devidamente credenciada no Programa Desenvolve por meio da Resolução 105/2012, editada pelo Conselho Deliberativo do mesmo Programa Desenvolve, sendo que dentre os

benefícios dos quais faz jus, se encontra a dilação para pagamento de parte de seu ICMS Próprio, para período posterior à sua ocorrência.

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

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

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

2 - O saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE será apurado pela seguinte fórmula:

$SDPI = SAM - DNVP + CNVP$, onde:

$SDPI =$ saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE;

$SAM =$ saldo apurado no mês (se devedor, entrará na fórmula com sinal positivo; se credor, entrará na fórmula com sinal negativo);

$DNVP =$ débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado; $CNVP =$ créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado

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

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

saldo devedor passível de incentivo pelo Desenvolve (SDPI).

Destaca que essa suposta indevida inclusão dos créditos derivados da aquisição de gás natural aos valores do CNVP, teria minorado o valor do saldo não passível de incentivo, por conseguinte, também teria majorado o SDPI. Neste contexto, diz que o agente Fiscal Autuante deixou de analisar aquilo que está previsto na sequência do “item 2” da IN 27/2009. Isso porque o supramencionado “item 2”, após apresentar a fórmula de cálculo do SDPI, também traz em seu bojo quais são os débitos e créditos fiscais que se consideram como não vinculados ao projeto aprovado, respectivamente, o DNVP e o CNVP.

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

IN 27/2009

2.2. Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes operações:

2.2.20. Entradas de combustíveis, derivados ou não de petróleo e lubrificantes 1.650 e 2.650, exceto as classificadas nos subitens 1.651, 2.651 (compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente) e 1.658, 2.658 (transferência de combustível e lubrificante para industrialização); Destaques nossos.

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

CFOPs

CFOP 1651 - Compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente: Classificam-se neste código as compras de combustíveis ou lubrificantes a serem utilizados em processo de industrialização do próprio produto.

CFOP 2651 - Compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente: Classificam-se neste código as compras de combustíveis ou lubrificantes a serem utilizados em processo de industrialização do próprio produto.

CFOP 1658 - Transferência de combustível e lubrificante para industrialização: Classificam-se neste código as entradas de combustíveis e lubrificantes recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa para serem utilizados em processo de industrialização do próprio produto.

CFOP 2.658 – Transferência de combustível e lubrificante para industrialização: Classificam-se neste código as entradas de combustíveis e lubrificantes recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa para serem utilizados em processo de industrialização do próprio produto.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Neste aspecto, **não vejo qualquer razão o entendimento do agente Fiscal Autuante em insurgir-se quanto ao cumprimento da legislação posta**, relativa ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE), editada pelo Superintendente de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda desse Estado da Bahia, **através da IN 27/2009**, onde é específica (item 2.2.20), em definir que os créditos decorrentes das entradas de combustíveis, derivados ou não de petróleo e lubrificantes abarcados pelos subgrupos dos grupos de CFOP 1.650 e 2.650, relativos a entradas de combustíveis, derivados ou não de petróleo e lubrificantes, decorrentes de operações internas ou interestaduais, salvo os casos em que as operações sejam aquelas decorrentes dos subgrupos 1.651 e 2.651, ou 1.658 e 2.658, devem ser considerados como créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado, como assim, assertivamente procedeu o sujeito passivo em relação às operações de aquisição de gás natural combustível, fonte de energia para funcionamento de máquinas e equipamentos industriais, através do CFOP 1.653 na apuração do SDPI do Programa Desenvolve.

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

Logo, restabelecendo os créditos decorrentes do CFOP 1.653 como créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado do Programa Desenvolve, objeto da presente autuação, como arguido na peça de defesa, na apuração do Saldo Devedor Passivo de Incentivo (SDPI) do Contribuinte Autuado, no período fiscalizado de 01/01/2018 a 31/12/2019, relativo às datas de ocorrência em que se apurou recolhimento a menor do ICMS; e considerando correto os demais ajustes efetuados, pelo agente Fiscal Autuante na apuração do imposto incentivado, vez que não há qualquer outra arguição de equívoco cometido pela Fiscalização, entendo que se tornaram elididas, na suatotalidade, as ocorrências lançadas, exceto a datada de 31/12/2019, elidida parcialmente, restando subsistente em parte o Auto de Infração, conforme demonstrativo a seguir:

Data Ocorr	Data Vencto	Valor Histórico	Valor Julgado
31/03/2029	09/04/2019	163.906,99	0,00
30/04/2019	09/05/2019	155.112,72	0,00
31/05/2019	09/06/2019	202.854,13	0,00
30/06/2019	09/07/2019	145.133,81	0,00
31/07/2019	09/08/2019	125.804,35	0,00

31/08/2019	09/09/2019	176.872,25	0,00
30/09/2019	09/10/2019	174.888,20	0,00
31/10/2019	09/11/2019	244.262,46	0,00
30/11/2019	09/12/2019	186.390,54	0,00
31/12/2019	09/01/2019	260.942,08	70.267,57
Total Remanescente da Infração 01		1.836.167,53	70.267,57

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

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

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

A 4ª JJF recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/BA.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 144 a 162) por meio da advogada Ana Carolina Safra de Jesus OAB/SP nº 338.355, inicialmente ressalta a sua tempestividade, esclarece que exerce atividade de fabricação e comércio atacadista de bebidas, com destaque cerveja e para consecução de suas atividades, adquire gás natural que utiliza como combustível para maquinário vinculado ao seu processo produtivo, mas que não se incorpora ao seu produto final.

Ressalta que habilitou-se ao Programa DESENVOLVE (Res. 105/2012, fl. 147), e na impugnação informou que o produto gás natural não é insumo nos termos da Instrução Normativa nº 27/2009, não incluiu os créditos na base de cálculo incentivada do citado Programa, requereu a nulidade da autuação por falta de fundamentação legal, tendo sido acolhido o argumento relativo a utilização do gás natural, mantendo a exigência relativa ao mês 12/2019 que se refere a diferença entre o valor do ICMS informado como devido na EFD e o apurado pela fiscalização.

Preliminarmente pontua que a nulidade alegada e não provida, deve ser reconhecida, mantida a decisão quanto a utilização do gás natural, mas que a parte remanescente deve ser afastada, tendo em vista que a diferença foi reconhecida e retificada antes do início da ação fiscal.

Reapresenta os argumentos quanto a nulidade, afirmando que os dispositivos legais supostamente infringidos são genéricos (artigos 37 e 38 da Lei nº 7.014/1996) que dispõe sobre a necessidade de lei para concessão ou revogação dos benefícios fiscais e que se o benefício depender de condição, e essa não for satisfeita, ter-se-á o imposto como devido no momento da operação, bem como os artigos 2º e 3º do Decreto nº 8.205/2002 trata da composição do Conselho Deliberativo do Programa DESENVOLVE, e data da entrada em vigor na data de sua publicação.

Discorre sobre o princípio da tipicidade cerrada, cita texto de doutrinadores (Alberto Xavier, e Bandeira de Mello) acerca dos elementos que compõem o lançamento, a subsunção do fato a norma, descrição da conduta de fato e tipificá-lo na norma, possibilitando o exercício da ampla defesa e do contraditório previstos no art. 5º, LV da CF e art. 2º do RPAF/BA, que conduz a nulidade nos termos do art. 18, II do mencionado diploma legal, por configurar atos praticados que preterem o direito de defesa.

No mérito, quanto a manutenção do saldo remanescente de R\$ 70.267,57 relativo ao mês 12/2019, que o autuante afirma ter indicado na EFD o valor de R\$ 28.723.543,92, quando o correto seria R\$ 28.645.468,85, argumenta que notando a incorreção, promoveu a retificação da EFD no dia 17/02/2020, conforme recibo que junta ao processo (fls. 163/165), antes do início da ação fiscal iniciada em 19/03/2020, conforme Termo de Intimação que também anexa ao PAF.

Argumenta que a fiscalização no levantamento fiscal considerou a EFD retificada, quando deveria

ter considerado a retificadora, o que conduz a improcedência total do auto de infração.

Quanto ao recurso de ofício interposto pela 4^a JJF, transcreve o teor da decisão (fl. 154), comenta o seu teor (reproduzido no relatório), indicando o item 2.2 da Instrução Normativa nº 27/2009, cujo subitem 2.2.20, identifica como como créditos fiscais não vinculados ao projeto as “*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)*”.

Destaca que gás natural adquirido para alimentar seu maquinário não está vinculada ao projeto aprovado (CNVP), tendo a fiscalização reconhecido que a aquisição do produto ocorreu com o CFOP 1.653, na condição de consumidor final a exemplo da NF-e nº 137.490 (fl. 159) o que conduz ao Não Provimento do Recurso de Ofício.

Requer que seja julgado nulo o Auto de Infração, caso assim não se entenda, que seja julgado improcedente, Não Provimento do Recurso de Ofício e o direito de realização de sustentação oral.

Presente na sessão de julgamento de videoconferência, Dra. Yanca Carolina Quicoli Theodoro – OAB/SP nº 424.173, no qual exerceu o seu direito de fala.

VOTO

O auto de infração acusa recolhimento a menor do ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa DESENVOLVE (2019), por ter incluído indevidamente crédito do ICMS, vinculado às operações de aquisição de gás natural, para a determinação da base de cálculo da parcela do imposto incentivado.

A 4^a JJF proferiu decisão na qual foi reduzido a exigência de R\$ 1.836.167,53, para R\$ 70.267,57 e interpôs o reexame da decisão e o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, quanto a parcela remanescente, tudo conforme disposto no art. 169, I, “a” e “b” do RPAF/BA.

No que se refere ao recurso de ofício, na decisão proferida foi fundamentado que as operações de aquisição de gás natural combustível, utilizada como fonte de energia para funcionamento de máquinas e equipamentos industriais, com o CFOP 1.653 deve ser excluído do Saldo Devedor Passivo de Incentivo (SDPI), relativo ao Programa DESENVOLVE, classificando como créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) previsto no item 2.2.20 da Instrução Normativa nº 27/2009.

Foi mantida a exigência fiscal relativa ao mês 12/2019 em decorrência de indicação de erro do saldo devedor do ICMS na apuração do cálculo do benefício fiscal do DESENVOLVE na EFD.

Quanto a desoneração procedido no julgamento, constato que o autuante na informação fiscal (fl. 68) manifestou entendimento de que as aquisições de combustíveis e lubrificantes por estabelecimentos industriais, para emprego nos seus equipamentos devem ser considerados como material destinado a uso ou consumo, mas que “*neste contexto, que uma mercadoria adquirida como insumo de produção, mesmo não compondo o produto final, deve ser considerado como parte das operações próprias do beneficiário, não tendo a Instrução Normativa o poder de alterar esta natureza*”.

Conforme apreciado na decisão ora recorrida, o incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE tem como objetivo principal a produção, no qual a apuração do ICMS é feita com separação de créditos e débitos vinculados ao projeto, apurando o Saldo Devedor Passível de Incentivo (SDPI).

Na situação em questão o estabelecimento industrial tem como atividade principal a produção e comercialização de cervejas, e na consecução dos seus objetivos adquire gás natural para utilização como fonte de energia de máquinas e equipamentos.

Sendo assim, ao examinar a memória de cálculo dos ajustes realizados para apurar o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período, para fins de apuração do incentivo fiscal

do DESENVOLVE, o autuante constatou que o autuado expurgou os créditos referentes às operações com insumos vinculados ao processo produtivo, violando regra expressa da Instrução Normativa nº 27/09.

Por sua vez, a Instrução Normativa nº 27/2009, foi editada para orientar os contribuintes a calcular a parcela a diferir do imposto (ICMS) mensal nos termos do Programa DESENVOLVE, cujo procedimento deve ser observado durante a fiscalização. O item 2 da citada Instrução Normativa estabelece:

2 - O saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE será apurado pela seguinte fórmula:

$$SDPI = SAM - DNVP + CNVP, \text{ onde:}$$

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.

Já o item 2.2 vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (2019) previa:

2.2. Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes operações:

2.2.20. Entradas de combustíveis, derivados ou não de petróleo e lubrificantes 1.650 e 2.650, exceto as classificadas nos subitens 1.651, 2.651 (compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente) e 1.658, 2.658 (transferência de combustível e lubrificante para industrialização); Destaques nossos.

Conforme apreciado na decisão as excessões para não classificar as entradas de combustíveis, como créditos fiscais não vinculados ao projeto (CNVP), no caso, o gás natural, referem-se as operações previstas pelos CFOPs 1.651 e 2.651, ou 1.658 e 2.658, que indicam:

CFOP 1651 - Compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente: Classificam-se neste código as compras de combustíveis ou lubrificantes a serem utilizados em processo de industrialização do próprio produto.

CFOP 2651 - Compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente: Classificam-se neste código as compras de combustíveis ou lubrificantes a serem utilizados em processo de industrialização do próprio produto.

CFOP 1658 - Transferência de combustível e lubrificante para industrialização: Classificam-se neste código as entradas de combustíveis e lubrificantes recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa para serem utilizados em processo de industrialização do próprio produto.

CFOP 2.658 – Transferência de combustível e lubrificante para industrialização: Classificam-se neste código as entradas de combustíveis e lubrificantes recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa para serem utilizados em processo de industrialização do próprio produto.

Esta redação foi alterada mediante a Instrução Normativa nº 06/22, publicada em 25/08/2022, conforme transcrita 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), 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);” (grifo nosso).

Ressalto que mesmo antes desta alteração promovida na Instrução Normativa em 25/08/2022, o CONSEF já vinha promovendo decisões dando interpretação de que a aquisição de gás natural empregado como combustível no processo produtivo deve ser classificado como vinculado ao projeto, a exemplo do Acórdão CJF nº 0334-11/17, cujo teor do voto reproduzo em parte:

“... Na situação presente, o gás natural foi empregado no processo de industrialização e o estabelecimento autuado utilizou o crédito fiscal relativo à aquisição de gás natural como insumo empregado no processo produtivo. Logo, o crédito fiscal escriturado é legal e vinculado à atividade de produção de pneumáticos, e não pode ser classificado como CNVP. Ressalte-se que o item 2.2.20 prevê a classificação no CNVP da entrada de combustíveis com os CFOP 1.650 e 2.650, que é a classificação geral, exceto os 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), que a contrário senso se classificam como créditos vinculados ao projeto.

Já a classificação da aquisição do combustível (gás natural) feita pelo sujeito passivo com o CFOP 1653 refere-se a “compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final”. Entendo que a interpretação que deve ser dada no contexto na apuração do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE é a classificação desta aquisição como “consumidor ou usuário final” deve ser feita quando o combustível adquirido não for empregado como insumo no processo de industrialização, situação em que o crédito fiscal correspondente não estaria vinculado ao projeto. No caso do estabelecimento autuado, sendo o combustível empregado como insumo no processo de produção de pneumáticos, o crédito fiscal correspondente está vinculado ao projeto”.

Na situação em questão, as aquisições de gás natural com o CFOP 1.653 – Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final - se destinaram a aplicação em equipamentos industriais pelo estabelecimento autuado, portanto devem serem classificadas como *créditos fiscais vinculados ao projeto aprovado*.

Destaco que esse entendimento já foi manifestado em diversas decisões proferidas pelo CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0334-11/17; 0338-11/17; 0123-11/19; 0130-11/20; 0188-11/22; 0295-11/22.

Pelo exposto, considero incorreto o posicionamento adotado no julgamento da Primeira Instância, para reformar a decisão proferida no Acórdão JJF nº 0068-04/22-VD, quanto a classificação das operações de aquisição de gás natural como insumos e devem os créditos fiscais correspondentes serem classificados na apuração do cálculo do benefício fiscal do DESENVOLVE, como vinculados ao projeto, como apurado pela fiscalização.

Conforme anteriormente apreciado, embora o texto da Instrução Normativa nº 27/09, não indicasse no item 2.20 o CFOP 1.653, mesmo que a jurisprudência desse CONSEF já vinha sendo dado uma interpretação da classificação da aquisição do gás natural como insumo utilizado no processo produtivo, deveria ser classificado com crédito vinculado ao processo, tendo a Instrução Normativa nº 06/22, sido editada após a lavratura do Auto de Infração, em se tratando de processo ainda não julgado, de ofício, enseja a exclusão da multa aplicada, nos termos do art. 106, I do CTN.

Recurso de Ofício PARCIALMENTE PROVADO.

No que se refere ao Recurso Voluntário interposto, em termos gerais o recorrente:

- i) Suscitou a nulidade, argumentando que os dispositivos indicados como infringidos são genéricos, preterindo o direito de defesa nos termos do art. 18, II do RPAF/BA;
- ii) No mérito, quanto ao valor remanescente mantido, argumentou que promoveu a retificação da EFD antes do início da ação fiscal e deve ser afastado.

Quanto a nulidade suscitada observo que a descrição da infração indica que o valor do ICMS exigido decorre de erro na determinação do valor da parcela sujeita a diliação de prazo do DESENVOLVE, especificando que foi incluído de forma indevida de crédito do imposto relativo a operações de aquisição de gás natural, na determinação da parcela incentivada.

Entendo que mesmo que o artigo 37 da Lei nº 7.014/1996 indique que as isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto somente serão concedidos ou revogados conforme as disposições das leis complementares, o art. 38 estabelece que: “*Quando o reconhecimento do benefício do imposto depender de condição, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu à operação ou prestação*”. Na situação presente, a descrição da infração denota que o lançamento foi efetuado em razão de o contribuinte ter apurado a parcela sujeita a diliação de prazo do Programa DESENVOLVE em desconformidade com a legislação que rege o benefício fiscal (Decreto nº 8.205/2002).

Por sua vez, o sujeito passivo entendeu e se defendeu do que foi acusado, indicando à operação

(aquisição de gás natural) e classificação que procedeu seguindo a orientação contida na Instrução Normativa nº 27/2009, Resolução nº 105/2012 do CD DESENVOLVE e dispositivos regulamentares. Consequentemente, não restou configurado a preterição do direito de defesa alegado, tendo em vista que os elementos contidos no processo possibilitam determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário (art. 18, § 1º do RPAF/BA), motivo pelo qual fica rejeitada a nulidade suscitada.

No mérito, quanto ao argumento de que a fiscalização não considerou os valores retificados na EFD, que foi feito antes do início da ação fiscal, observo que de acordo com os elementos constantes do processo constato que no demonstrativo original gravado na mídia de fl. 10, o autuante apurou o saldo de:

Total Débitos Operacionais	38.227.617,62
Outros Débitos	113.097,47
Estorno de crédito	11.632,85
TOTAL_DÉBITOS	38.352.347,94
Total Créditos Operacionais	9.501.405,88
Outros créditos	192.028,89
Estorno de débito	13.444,32
TOTAL_CRÉDITOS	9.706.879,09
Saldo Período	28.645.468,85

O autuante fez constar na planilha: **Obs: saldo devedor do ICMS período utilizado pelo contribuinte em seu cálculo do DESENVOLVE está em desacordo com a apuração do imposto na EFD (utilizou o valor de R\$ 28.723.543,92).**

Por sua vez, a 4ª JJF na decisão proferida, do valor exigido no mês 12/2019 de R\$ 260.942,08 apreciou os valores na apuração do CNVP (o que foi apreciado no recurso de ofício) e manteve a exigência relativa ao valor incorreto utilizado pelo estabelecimento autuado na apuração do ICMS na EFD.

Quanto ao argumento recursivo de que, promoveu a retificação da EFD no dia 17/02/2020, antes do início da ação fiscal iniciada em 19/03/2020, constato que efetivamente o recibo de entrega da EFD retificada juntada às fls. 163 a 165 comprova ter sido entregue antes do início da ação fiscal iniciada em 26/03/2020 conforme documentos de fls. 4 a 6 do PAF.

Entretanto, na EFD retificada juntada às fls. 163 a 165, pertinente ao mês 12/2019 indica:

Período de apuração	01/12/2019 a 31/12/2019
Valor total dos débitos por saídas e prestações com débito do imposto	R\$ 38.227.617,62
Valor total dos créditos por entradas e aquisições com crédito do imposto	R\$ 9.501.405,88
Valor total do ICMS a recolher	R\$ 2.541.855,43
Valor total do saldo credor a transportar para o período seguinte	R\$ 0,00
Valor recolhidos ou a recolher, extra-apuração	R\$ 7.004.320,04

Pelo exposto, constato que o valor das saídas com débitos e o total de créditos (operacionais/entrada) indicados pela fiscalização e pelo estabelecimento autuado na EFD retificada são coincidentes. Portanto, a EFD retificada juntada com o Recurso Voluntário não faz prova de que para a data de ocorrência de 31/12/2019, tenha sido corrigido o erro no Saldo Devedor do ICMS na apuração utilizado pelo contribuinte no cálculo do DESENVOLVE, conforme indicado pelo autuante e fundamentado na decisão ora recorrida que utilizou o valor de R\$ 28.723.543,92, quando, o valor correto é de R\$ 28.645.468,85, ficando mantida a decisão da Primeira Instância do valor remanescente de R\$ 70.267,57 conforme demonstrativo de fl. 135.

Por tudo que foi exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício e NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e, de ofício, modificar a Decisão para manter a exigência fiscal, relativa a classificação do gás natural como produto vinculado ao projeto do DESENVOLVE, com a exclusão da multa aplicada.

VOTO DISCORDANTE

Peço licença ao Ilustre Relator para divergir respeitosamente das suas conclusões acerca do Recurso de Ofício, quanto muito logicamente enunciadas, uma vez que, *data venia*, o resultado a que se chega com o seu ilustre voto induz grave insegurança jurídica, fere o princípio da racionalidade da tributação e reverbera a interpretação menos favorável ao contribuinte.

E mais: aplica-se ali tributação para além do texto da norma jurídica de regência então vigente (texto da Instrução Normativa nº 27/2009, ao tempo dos fatos ora em exame), contrariando, com todas as vêrias, o disposto nos arts. 111, 112 e 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

Explico.

O Sujeito Passivo entabulou com o Estado da Bahia o negócio jurídico no âmbito do “Programa DESENVOLVE” (Programa), que lhe viabiliza uma tributação mais favorável, mediante o cumprimento de uma série de condutas (investimentos no setor industrial, nos limites territoriais do Estado, cumprimento de metas de arrecadação etc.), dentre elas a óbvia observância da legislação quanto à escrituração do tributo, de modo sofisticado e complexo, para discriminar o ICMS que apura sob o Programa, daquele que apura fora do Programa.

Nada obstante o (correto) entendimento deste Conselho sobre como classificar operações de aquisição de gás natural por parte do segmento de bebidas (ou seja, como um insumo industrial), não se pode negar - **nem se nega** - que a norma vigente ao tempo dos fatos **obrigava** o Sujeito Passivo a escriturar suas aquisições de gás natural combustível (sob o CFOP 1.653), utilizada como fonte de energia para funcionamento de máquinas e equipamentos industriais, na conta denominada “CNVP”:

IN 27/2009

2.2. *Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes operações:*

2.2.20. *Entradas de combustíveis, derivados ou não de petróleo e lubrificantes 1.650 e 2.650, exceto as classificadas nos subitens 1.651, 2.651 (compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente) e 1.658, 2.658 (transferência de combustível e lubrificante para industrialização);* (Grifou-se)

O texto passou a viger, em 25/08/2022, da seguinte maneira:

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), 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);* (Grifou-se)

Ora, a interpretação que se pode dar a tal dispositivo, evidenciada pela alteração legislativa, é de que apenas operações de aquisição de combustível para industrialização subsequente (leia-se, na esfera do segmento que industrializa combustível) estavam proibidas de ser escriturados na conta “créditos fiscais não vinculados ao projeto” (CNVP), de modo que ao contribuinte somente restava escriturar o crédito das operações com esse insumo desse modo, para cumprir com a legislação, com a jurisprudência do CONSEF, e atender à não-cumulatividade do ICMS.

Ainda que julgados deste Conselho, anteriores aos fatos, tenham apontado falhas na legislação, ocasionando modificação subsequente do referido item 2.2.20 da Instrução Normativa nº 27/2009, é evidente que o seu comportamento se deu rigorosamente conforme a legislação de regência do Programa.

Ora, se o Sujeito Passivo se comporta conforme a norma válida e vigente, não se pode licitamente acusá-lo de cometer infração à legislação. Do contrário, ferir-se-ia a interpretação “literal” (restrictiva, não ampliativa) de uma norma de tributação mais favorável - inteligência do art. 111, inciso II do CTN; aplicar-se-ia uma penalidade, em sentido amplo (ou seja, o remanejamento da

rubrica, implicando tributação majorada, e mais multa pela infração), em ofensa ao que dispõe o art. 112, inciso IV do CTN; e infligir-se-ia ao contribuinte as consequências gravosas por descumprir um critério jurídico que veio a ser adotado em data subsequente (com a mudança da Instrução Normativa nº 27/2009, em 25/08/2022), para fatos anteriores à modificação do critério (ao longo do exercício de 2019), em ofensa ao que dispõe o art. 146 do CTN.

E mais: imputar ao Sujeito Passivo as consequências gravosas de uma legislação irracional é sem dúvida atentatório tanto do princípio da segurança jurídica, quanto do princípio da racionalidade da tributação.

De resto, não impressionam asserções tais como as proferidas por ilustres julgadores deste Conselho, de que a Instrução Normativa apenas orienta a Fiscalização, não influenciando o comportamento do Sujeito Passivo.

Ora, Nobres Pares, imaginem a seguinte figuração: o comandante determina aos seus comandados (sargentos e soldados) que atirem para matar quem quer que saia de suas residências. O sargento então grita “quem colocar os pés para fora de casa, levará um tiro”. Somente um incauto (ou, no mínimo, muito arrojado) residente, ciente dessa ordem, ousaria pôr suas mãos, quanto mais seus pés, para fora da residência. Dizer-se que a primeira ordem não se direciona aos residentes, mas apenas a sargentos e soldados, é, sem dúvida, um disparate.

Dito por outro caminho: se a autoridade que determina como a Administração Tributária deve aferir (em verdade, não é o que se lê no item 1 da Instrução Normativa nº 27/2009, um comando **claramente voltado ao contribuinte que aderiu ao Programa**) o cálculo do Programa diz que CNVP inclui certas operações (CONJUNTO “A”), exceto (especificamente) um subconjunto dessas operações (CONJUNTO “A₁”), certamente está a determinar que o Sujeito Passivo inclua na conta CNVP **todos os demais créditos que não integram o subconjunto** (CONJUNTO “A - A₁”).

E isto não tem outro sentido normativo que não uma ordem, sim, direcionada aos Sujeitos Passivos, ainda que mediatamente. Tal e qual a ordem do comandante, em relação aos residentes.

Se o texto normativo manda que se incluam na conta CNVP todas as “entradas de combustíveis, derivados ou não de petróleo e lubrificantes 1.650 e 2.650” (CONJUNTO “A”), assumindo que esses CFOPs são genéricos; e se determina que se excluem, desses, as operações classificadas com os CFOPs 1.651, 2.651 (compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente) - CONJUNTO “A₁”; obviamente, operações de aquisição aquisições de gás natural combustível (sob o CFOP 1.653), utilizada como fonte de energia para funcionamento de máquinas e equipamentos industriais integram o CONJUNTO “A - A₁”.

Logo, estava o contribuinte no âmbito do DESENVOLVE obrigado, nos termos da IN nº 27/2009 (com a redação vigente ao tempo dos fatos) obrigado a incluir suas operações com gás natural combustível na conta CNVP da apuração do seu tributo. Se não o fizesse, “colocaria suas mãos para fora da residência”, e seria havido como descumpridor da legislação do Programa, pagando, senão com a vida, com a redução de seu patrimônio.

Com isso, Senhores Conselheiros, registro meu respeitoso dissenso, e alinho-me a entendimentos esposados por outros ilustres membros do CONSEF em julgados tais como os dos Acórdãos CJF nºs 0130-11/20-VD, julgado em 18/07/2020, e 0163-11/18, julgado em 28/06/2018 (segmento de pneumáticos). Julgo, pois, NÃO PROVIDO o Recurso de Ofício.

Vencido que fiquei em relação ao Recurso de Ofício, acompanho o Relator nas demais questões.

Reconheço as agruras e percalços da legislação, mas deve-se admitir que o Sujeito Passivo compreendeu bem a acusação, tanto que ofereceu defesa bastante hábil.

Acompanho o Relator, sobremodo, no que concerne à exclusão, de ofício, de multa (art. 106, inciso I do CTN), admitindo que a Instrução Normativa nº 06, de 24/08/2022, teve no particular caráter interpretativo do disposto no item 2.2 da Instrução Normativa nº 27, de 02/06/2009 e, por

conseguinte, do disposto no art. 5º da Lei nº 7.980, de 12/12/2001, c/c arts. 2º e 3º do Decreto nº 8.205, de 03/04/2002.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269200.0007/20-0, lavrado contra **CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.836.167,53**, 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 (Recurso de Ofício) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Gabriel Henrique Lino Mota, Marcelo Mattedi e Silva, João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE (Recurso de Ofício) – Conselheiro: Henrique Silva de Oliveira.

Sala Virtual das sessões do CONSEF, 29 de março de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DISCORDANTE
(Recurso de Ofício)

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS