

**PROCESSO** - A. I. Nº 146528.0032/11-6  
**RECORRENTE** - ITAZUL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE LIMPEZA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0215-02/12  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 03/04/2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0046-12/13

**EMENTA: ICMS. 1.** PROGRAMA DESENVOLVE. FALTA DE RECOLHIMENTO DA PARCELA NÃO ALCANÇADA PELO PRAZO DA DILAÇÃO. PERDA DO BENEFÍCIO EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. Restou comprovado o não recolhimento no prazo regulamentar da parcela não incentivada o que culminou na perda do direito relativo à parcela sujeita a dilação do prazo, nos referidos meses. **2.** IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Alterada, de ofício, a multa aplicada na infração 1. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente a presente autuação, por meio da qual foram atribuídas ao sujeito passivo duas irregularidades distintas, ambas objeto do presente Recurso, a seguir descritas:

Infração 1 – recolheu a menos o ICMS, no valor de R\$399.386,41, em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve (período de agosto de 2009 a julho de 2011).

Consta, ainda, que, “*em vista de não ter recolhido a parcela do ICMS não sujeita à dilação, glossou-se a parcela do incentivo fiscal do Desenvolve, da qual abateu-se os valores recolhidos a título de antecipação, sob o código de receita 2167*”, “*conforme Anexo I – Demonstrativo PERDAS DA PARCELA INCENTIVADA MENSAL, EM CONFORMIDADE COM O ART. 18, do Dec. 8.205/2002, na redação do Decreto nº 9.513/2005*”.

Infração 2 – deixou de recolher, nos prazos regulamentares, o ICMS declarado em DMA – Declaração e Apuração Mensal do ICMS, no valor de R\$93.369,43, conforme o Anexo II - Demonstrativo de ICMS LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Foi acrescentado que “*os valores também estão corroborados pela DPD – Declaração do Programa Desenvolve*” (período de agosto de 2009 a julho de 2011).

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide da seguinte forma, *in verbis*:

*“Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela para exigir imposto relativo ao programa DESENVOLVE.*

*Na infração 01 é imputado ao sujeito passivo o recolhimento a menos do ICMS, em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve. Em vista de não ter recolhido a parcela do ICMS não sujeita à dilação, glossou-se a parcela do incentivo fiscal do Desenvolve, da qual abateu os valores recolhidos a título de antecipação, sob o código de receita 2167. Conforme Anexo I – Demonstrativo PERDAS DA PARCELA*

*INCENTIVADA MENSAL, EM CONFORMIDADE COM O ART. 18, do Dec. 8.205/2002, na redação do Decreto nº 9.513/2005.*

*Pela análise dos elementos contidos no processo verifico que conforme planilha elaborada pelo autuante, fl. 08 dos autos, no período fiscalizado foi apurado que o autuado deixou de recolher o ICMS da parcela não sujeita à dilação de prazo no período de julho/09 a julho/11, totalizando R\$93.369,43.*

*Nesta condição, estabelece art. 18 do Dec. 8.205/02 que:*

***A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.***

*Considerando que o autuado deixou de recolher o ICMS da parcela mensal não sujeita à dilação de prazo no período fiscalizado e consequentemente, com a aplicação da regra prevista no art. 18 do Dec. 8.205/02, acima transcrita, perdeu o autuado o direito ao benefício da parcela incentivada de cada mês indicado na autuação, sendo correto o procedimento fiscal. O citado dispositivo legal estabelece, de forma objetiva, a penalidade de perda do benefício da parcela incentivada do mês (ou seja, perda do benefício da dilação do prazo de recolhimento de parte do ICMS do mês), para a hipótese prevista do não recolhimento do ICMS não dilatado do mês. Nele não consta nenhuma limitação ao exercício das funções típicas da Secretaria da Fazenda relativo ao ICMS, devendo ser constituir o lançamento tributário relativo ao referido imposto, como ocorreu na presente lide.*

*Cabe salientar que no caso em tela não se trata de cancelamento do benefício fiscal, a perda dos incentivos do DESENVOLVE é de competência do Conselho Deliberativo do Desenvolve. No caso concreto, o autuado continua usufruindo os benefícios fiscais em tela, entretanto, somente quando atender as determinações contidas na legislação, entre elas a obrigação de recolher o ICMS relativo a parcela não dilatada.*

*Portanto, não resta dúvida de que o autuante, apenas, aplicou a legislação em vigor, continuando o autuado enquadrado nas normas do DESENVOLVE, não havendo nenhuma ofensa a Instrução Normativa nº 047/2011, pois a mesma não alcança as questões de natureza tributária, que já estão contempladas na legislação superveniente existente e não pode ser alteradas por uma Instrução Normativa, cujo escopo é orientar o corpo funcional ligado a determinada área funcional da organização ou mesmo subordinado a quem a emite.*

*Na situação presente ocorreu falta de recolhimento da parcela do ICMS não sujeita à dilação do prazo e não recolhimento a menos, o que culminou na perda do direito ao benefício da parcela incentivada.*

*Quando ao Acórdão citado pela defesa o mesmo foi exarado com base na legislação anterior aos fatos geradores objeto da presente lide.*

*Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula o lançamento de ofício ora em lide.*

*No mérito, observo que não houve questionamento relativo aos levantamentos realizados pela fiscal, nem mesmo em relação aos valores apurados.*

*Logo, entendo que a infração 01 deve ser mantida na autuação.*

*Na infração 02 é imputado ao sujeito passivo ter deixado de recolher o ICMS, nos prazos regulamentares, o imposto declarado em DMA – Declaração e Apuração Mensal do ICMS. Conforme Anexo II- Demonstrativo de ICMS LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Os valores também estão corroborados pela DPD – Declaração do Programa Desenvolve.*

*Em sua defesa o autuado, em nenhum momento, nega a existência do crédito tributário reclamado. Entretanto, sustenta que, como a autuação se baseou na própria Declaração de Apuração Mensal do ICMS – DMA enviada pelo autuado, não deveria se condicionar o pagamento do débito ao pagamento da multa, requerendo a nulidade da autuação. Diz que o legislador constatou que seria desnecessária a lavratura do lançamento de ofício pela autoridade administrativa quando, por meio da DMA, o próprio contribuinte declara a existência de débitos do ICMS. E, nesse espírito, a Lei nº 9.837, de 20 de dezembro de 2005, acrescentou o art. 129-A ao Código Tributário do Estado da Bahia. Salienta que já havia ocorrido a denúncia espontânea do referido valor, ao ser declarado na DMA.*

*Entendo que o argumento defensivo não pode ser acolhido, pois apesar de existir a previsão de confissão de dívida, a mesma somente se aplica para o caso de Notificação Fiscal, não tratando de lavratura do Auto de Infração. O Código Tributário do Estado da Bahia -COTEB no seu art. 129, com a redação vigente à época dos fatos geradores citados na autuação, previa que a exigência de crédito tributário será feita através de:*

***I - Auto de Infração, sempre que, mediante ação fiscal relativa a estabelecimento de contribuinte ou desenvolvida no trânsito de mercadorias, for constatada infração à legislação tributária; Grifei.***

***II - notificação fiscal, para lançamento de ofício: Grifei.***

- a) revogada
- b) de multa pelo descumprimento de obrigação acessória;
- c) de crédito tributário decorrente de descumprimento de obrigação principal relativo ao ITD, às taxas estaduais e ao IPVA;
- d) quando o tributo for inferior a R\$ 3.000,00 (três mil reais);
- e) nos casos em que se atribua a responsabilidade supletiva ao contribuinte substituído, após esgotadas todas as possibilidades de exigência do ICMS do sujeito passivo por substituição estabelecido em outra unidade da Federação.

### III - revogado.

Por sua vez, o art. 129-A do COTEB, com a redação vigente a partir de 01/01/06, assim dispõe:

Art. 129-A. A declaração de obrigação tributária pelo sujeito passivo em documentos de informações econômico-fiscais previstos na legislação, ou através de denúncia espontânea inadimplida, integral ou parcialmente, importa em confissão de dívida e torna constituído o crédito tributário, **sendo dispensada a emissão de notificação fiscal** para sua exigência. Grifei.

Parágrafo único. Na falta de recolhimento no prazo regulamentar e decorridos 30 (trinta) dias da entrega da declaração ou de sua retificação, o crédito tributário poderá ser inscrito diretamente na Dívida Ativa Tributária, acrescido da penalidade aplicável, acréscimos moratórios e demais encargos previstos na legislação.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, resta cristalino que o **Auto de Infração** e a **Notificação Fiscal** são instrumentos distintos de constituição de crédito tributário, sendo utilizados nas situações especificadas no artigo 129 do COTEB.

Como visto acima, o disposto no art. 129-A do COTEB prevê que a declaração de obrigação tributária em DMA importa em confissão de dívida e torna constituído o crédito tributário, sendo dispensada a emissão de **notificação fiscal**.

Entretanto, o crédito tributário em lide não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas para a emissão de **notificação fiscal**. Na presente lide, a fiscalização fiscal decorre de uma ação fiscal desenvolvida no estabelecimento do autuado, mediante a emissão de ordem de serviço.

De igual modo, a matéria tributável não se tratava de multa por descumprimento de obrigação acessória, de crédito tributário decorrente de ITD, taxas estaduais ou IPVA, não era inferior a R\$ 3.000,00 e nem se tratava de hipótese de responsabilidade solidária. Nessa situação, com base no art. 129, I e II, do COTEB, acima transcrito, é o Auto de Infração o instrumento hábil para a constituição do crédito tributário em tela. Dessa forma, ultrapasso a preliminar de nulidade suscitadas na defesa, pois não houve a arguida violação aos princípios do devido processo legal, da legalidade e da economia processual administrativa.

No mesmo sentido, o artigo 48 do RPAF/99, estabelece que a Notificação Fiscal constitui o instrumento pelo qual será feito o lançamento de ofício para exigência, entre outras situações diferente do caso em tela, quando o tributo for inferior a R\$ 3.000,00 (três mil reais).

No caso em análise, infração 02, o valor histórico devido pelo sujeito passivo é de R\$93.369,43, portanto, o procedimento do autuante foi o correto, qual seja, lavrar o Auto de Infração, inclusive com a aplicação da multa correspondente, que no caso é de 50%.

De igual modo, também não pode ser acolhido o argumento defensivo de teria ocorrido a denúncia espontânea, uma vez que para caracterização da mesma, em se tratando de falta de recolhimento de ICMS, conforme artigo 95 do RPAF/99, caberia ao autuado, antes do início da ação fiscal, procurar, espontaneamente, a repartição fazendária de sua circunscrição para recolher tributo não pago na época própria, observando, ainda, que deveria ser instruída com o comprovante do recolhimento do tributo, acrescido da atualização monetária e dos acréscimos moratórios cabíveis. Tal fato não ocorre com o simples envio da DMA.

Assim, não pode ser acolhida a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois a autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

*No mérito, como já consignado no início do voto, a defesa reconhece a existência do valor autuado, sendo devida a multa aplicada na infração, uma vez que não restou caracterizada a denúncia espontânea alega pela defesa.*

*Logo, a defesa não apresentou argumentos capazes de elidirem a imputação consignada na infração 02.*

*Pelo exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.”*

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, preliminarmente suscitando a nulidade da infração 1, por violação ao princípio do devido processo legal, ao argumento de que, segundo precedentes deste CONSEF, o auditor fiscal não tem competência legal para decretar a perda do benefício do DESENVOLVE, competência essa atribuída exclusivamente ao Conselho Deliberativo do Programa, nos termos dos artigos 18 e 19 do Decreto nº 8.205/02, bem como da Instrução Normativa nº 47/2011.

Alega que os auditores fiscais têm apenas o dever de representar ao Conselho Deliberativo do Programa Desenvolve informando o fato supostamente ensejador da perda do benefício e, somente após a eventual decretação de sua perda pelo Conselho Deliberativo, poderia a Auditoria Fiscal lançar o ICMS eventualmente devido, cobrado pelo regime normal.

Afirma que é essa a interpretação adotada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no Acórdão CJF nº 0351-12/08, cujo voto do relator, Conselheiro Álvaro Barreto Vieira, transcreveu. Reproduz os artigos 18 e 19, do citado Decreto nº 8.205/02 e conclui que “*segundo o entendimento proclamado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Eg. CONSEF/BA, tanto a **perda do benefício do Desenvolve**, quanto o seu **cancelamento**, são atos exclusivos do Conselho Deliberativo do Programa, sendo tal entendimento corroborado pelo quanto disposto no § 2º do art. 19 do Decreto nº 8.205/2002.*”

Ressalta, ainda, que o Superintendente de Administração Tributária da SEFAZ/BA, visando a disciplinar os procedimentos na fiscalização de empresas habilitadas ao Programa DESENVOLVE, expediu a INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 47/2011, ratificando, integralmente, os argumentos ora expendidos, e corroborados pelo CONSEF/BA, acerca da ausência de competência funcional dos prepostos fiscais da SEFAZ para determinar a perda do benefício do Programa DESENVOLVE.

Argumenta que, ao decretar a “*perda do benefício fiscal a que fazia jus, procedendo à COBRANÇA INTEGRAL E DIRETA do imposto, o autuante praticou ato que extrapola a sua competência funcional, o que acarreta a nulidade da infração 01, nos termos do disposto no art. 18, inc. I, do RPAF/99*”.

No mérito, em respeito ao princípio da eventualidade, caso seja ultrapassada a preliminar, alega que o autuante descumpriu as regras estabelecidas pela Instrução Normativa nº 47/2011, violando, assim, os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, a que a Fiscalização está vinculada.

Diz que a citada Instrução Normativa é cristalina ao estabelecer que, caso seja constatada irregularidade no gozo do Programa DESENVOLVE, além do encaminhamento de denúncia à Secretaria Executiva do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, deve ser dada continuidade à ação fiscal apenas “*para verificação da **observância dos termos da resolução e do cumprimento da legislação tributária em relação à apuração do benefício fiscal**, considerando o contribuinte como enquadrado no Programa DESENVOLVE, bem como para verificação do cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias relativas às operações ou prestações não incentivadas do contribuinte*”.

Aduz que, como a única irregularidade apurada pelo auditor fiscal foi a suposta falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não incentivada do ICMS (correspondente a 20% do imposto), caberia à Fiscalização, portanto, exigir, exclusivamente, o valor relativo a esta parcela, mantendo intacto, por outro lado, o benefício relativo à parcela beneficiada pelo Programa DESENVOLVE (correspondente a 80% do ICMS). Desse modo, pleiteia que seja julgada parcialmente procedente a infração 1, a fim de que seja cobrado apenas o valor de 20% do ICMS devido no período fiscalizado.

Concernente à infração 2, alega que há “*nulidade gritante*”, na medida em que o preposto fiscal pretende lançar de ofício crédito tributário já constituído pela Declaração e Apuração Mensal do ICMS - DMA, o que revela violação frontal ao artigo 129-A do COTEB.

Lembra que na Declaração e Apuração Mensal do ICMS - DMA são informadas, em síntese, as operações e prestações realizadas em cada estabelecimento, do primeiro ao último dia do mês anterior, devendo constituir-se em resumo e exato reflexo dos lançamentos efetuados nos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, consoante o disposto no artigo 333 RICMS/97, ou seja, a DMA reúne todos os elementos típicos do lançamento tributário, pois o contribuinte verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido e o informa ao Fisco (artigo 142 do CTN).

Por força disso, salienta, o legislador constatou que seria desnecessária a lavratura do lançamento de ofício pela autoridade administrativa quando, por meio da DMA, o próprio contribuinte declara a existência de débitos do ICMS, nos termos do artigo 129-A do COTEB, que transcreveu.

Afirma que o débito de ICMS ora exigido já havia sido constituído pela entrega da DMA antes da lavratura do Auto de Infração e, assim, o lançamento de ofício é absolutamente nulo, uma vez que: “*a) viola o princípio da legalidade – pois pretende “constituir” crédito tributário já constituído pela DMA, em contrariedade ao disposto no art. 129-A do COTEB c/c art. 142 do CTN; b) viola o devido processo legal, pois o procedimento correto deveria ser a inscrição do débito em Dívida Ativa e não a instauração de um processo administrativo contencioso; c) viola o princípio da economia, pois cria um processo desnecessário e ilegal custeado pelo Estado da Bahia*”.

Por fim, pede a reforma da Decisão recorrida para julgar nulo ou parcialmente procedente o Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, por meio da Dra. Maria José Coelho Sento-Sé, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por entender que o recorrente repetiu os mesmos argumentos articulados em sua impugnação inicial, todos já apreciados na Decisão proferida pela primeira instância administrativa.

Ressalta que as infrações estão claramente descritas e tipificadas na legislação tributária, tendo o autuante logrado descrever com clareza solar o infrator, os fatos geradores, as bases de cálculo e os dispositivos legais infringidos e, ademais, as arguições de ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório não devem ser acolhidas, posto que o lançamento tributário atende aos pressupostos e requisitos de validade formal descritos no artigo 39 do RPAF/99.

Diz que não pode prosperar a alegação de nulidade da infração 1, tendo em vista que a competência da plenária do Conselho Deliberativo do Desenvolve, conforme definido no artigo 7º da Resolução nº 03/2007, é de definir a política de investimentos; propor a instituição de programas; deliberar sobre pedidos e concessão de incentivos e benefícios e apreciar e decidir sobre cancelamento de benefícios, e a fiscalização não tem a competência legal para cancelar benefícios do Desenvolve, mas apenas de verificar se os procedimentos adotados pelos contribuintes atendem às determinações da legislação tributária e, caso constate a prática de atos que conflitem com as normas, deve realizar o lançamento de ofício, nos termos do artigo 6º da Lei nº 8.210/02 e do artigo 42 da Lei nº 7.629/99.

Ressalta que, como o recorrente não recolheu, no prazo regulamentar, a parcela mensal do ICMS não amparada pelo Programa DESENVOLVE foi feito o presente Auto de Infração, não implicando cancelamento do benefício fiscal concedido ao autuado mediante Resoluções específicas, atribuição essa restrita ao Conselho Deliberativo do Desenvolve, mas apenas a aplicação da regra do artigo 18 do Decreto nº 8.205/02, cabível no caso de inadimplemento da parcela não incentivada.

Prossegue dizendo que o artigo 18 do Decreto acima mencionado é claro quando estabelece que a empresa habilitada que não recolher, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo perderá o direito ao benefício, naquele mês, de dilatar o prazo de pagamento do imposto total.

Quanto à infração 2, afirma que inexistente na autuação qualquer vestígio de nulidade, haja vista que o débito lançado não está enquadrado em nenhuma das hipóteses previstas para a emissão de notificação fiscal, consoante o artigo 129 do COTEB, razão pela qual “*não merece reparo a emissão do presente Auto de Infração*”.

Aduz que, nos termos do dispositivo do COTEB, “*o Auto de Infração revela-se como instrumento apropriado para constituição do crédito tributário constante nos presentes autos*”, uma vez que a norma legal tem aplicabilidade restrita à notificação fiscal.

Afasta a alegação de denúncia espontânea anterior ao procedimento fiscal, pois, na hipótese em tela, o sujeito passivo tão somente realizou o envio da DMA, sem apresentar o comprovante de recolhimento do imposto e seus consectários.

Conclui que o recorrente não enfrentou o mérito do lançamento, nem contestou os valores apurados, sendo cabível a aplicação da multa indicada no Auto de Infração.

## VOTO

Passo a apreciar, inicialmente, a preliminar de nulidade da infração 2, trazida no apelo recursal, sob o argumento de que o ICMS ora exigido já havia sido constituído pela entrega da DMA antes da lavratura do Auto de Infração e, portanto, teria havido violação à regra do artigo 129-A do COTEB c/c artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Vejamos a redação dos dispositivos citados pelo contribuinte:

### 1) COTEB:

**Art. 129-A.** *A declaração de obrigação tributária pelo sujeito passivo em documentos de informações econômico-fiscais previstos na legislação, ou através de denúncia espontânea inadimplida, integral ou parcialmente, importa em confissão de dívida e torna constituído o crédito tributário, sendo dispensada a emissão de notificação fiscal para sua exigência.*

**Parágrafo único.** *Na falta de recolhimento no prazo regulamentar e decorridos 30 (trinta) dias da entrega da declaração ou de sua retificação, o crédito tributário poderá ser inscrito diretamente na Dívida Ativa Tributária, acrescido da penalidade aplicável, acréscimos moratórios e demais encargos previstos na legislação.*

### 2) CTN:

**Art. 142.** *Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

**Parágrafo único.** *A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

O recorrente tem absoluta razão quando afirma que o valor de ICMS lançado na Declaração e Apuração Mensal do ICMS – DMA importa em confissão de dívida e torna constituído o crédito tributário, o qual pode ser inscrito diretamente na Dívida Ativa Tributária, acrescido da penalidade aplicável, acréscimos moratórios e demais encargos previstos na legislação. Sendo assim, a cobrança do débito declarado na DMA por meio de Auto de Infração configura descumprimento da legislação tributária por parte do autuante.

Ocorre que tal procedimento, em vez de trazer prejuízo ao contribuinte, na verdade, o beneficiou, propiciando-lhe a oportunidade de apresentar, em sede de processo administrativo fiscal, elementos de prova capazes de elidir a autuação, direito que não teria se o ICMS já constituído na DMA fosse enviado diretamente para inscrição em Dívida Ativa.

O § 2º do artigo 18 do RPAF/99 estabelece que “*Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade.*”

Além disso, o contribuinte, por ter sido lavrado Auto de Infração, poderia ter se beneficiado da redução na penalidade por descumprimento de obrigação principal, em um dos percentuais elencados no artigo 45 da Lei nº 7.014/96, o que não ocorreria caso tivesse o débito sido enviado diretamente para a Dívida Ativa Tributária.

Em conclusão, como não restou demonstrado o prejuízo do contribuinte pelo lançamento do tributo por meio de Auto de Infração, em vez de o débito ter sido inscrito diretamente na Dívida Ativa, não há que se falar em nulidade da infração 2 deste lançamento de ofício.

Também considero que não merece acolhimento a preliminar de nulidade da infração 1, suscitada pelo recorrente, sob o argumento de que o auditor fiscal não tem competência legal para decretar a perda do benefício previsto no Programa Desenvolve, competência essa conferida exclusivamente ao Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, nos termos do artigo 19 do Decreto nº 8.205/02.

Isso porque, na situação dos autos, não houve o cancelamento da habilitação do contribuinte do Programa Desenvolve. Na realidade, o autuante limitou-se a aplicar a regra do artigo 18 do mencionado Decreto nº 8.205/02 que prevê que “*A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.*”

Saliento que “*perda do direito ao benefício do Desenvolve*” não quer dizer que a empresa tenha sido excluída do Programa e tanto isso é verdade que, logo que o contribuinte recolher o ICMS não incentivado, poderá voltar a usufruir da dilação do prazo para o pagamento do imposto, exatamente como previsto na Resolução específica que lhe concedeu o benefício.

Esse, aliás, tem sido o entendimento atual deste CONSEF, como se observa do voto constante no Acórdão CJF nº 0329-12/12, da lavra do Conselheiro Carlos Henrique Jorge Gantois, abaixo reproduzido, configurando, o posicionamento trazido pelo recorrente e manifestado no Acórdão CJF nº 0351-12/08, uma Decisão isolada.

(...)

*Acerca desta imputação, entendo que não cabe razão ao recorrente, já que da análise dos autos, pude constatar que de acordo com a planilha (fl. 91), da lavra da ASTEC/CONSEF, através de PARECER ASTEC No 001/2010 (fls. 87/91), o recorrente deixou de recolher no prazo regulamentar o ICMS relativo à parcela não incentivada em todo o período fiscalizado.*

*Assim, excluindo da autuação as parcelas relativas aos meses de maio a novembro de 2003, alcançadas pela decadência, restou devido o valor do mês de dezembro de 2003, nos termos constantes à fl. 01 dos autos.*

*Por sua vez, com este não recolhimento da parcela não incentivada, o recorrente foi atingido pelo que preceitua o art. 18 do Decreto nº 8.205/02, que estabelece:*

*‘A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, **perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês**’. (grifo meu)*

*Em assim sendo, a empresa recorrente perde o benefício a que fazia jus em cada mês apurado. Consequentemente, com a aplicação da regra prevista no dispositivo legal supra transcrito, o valor que deverá ser recolhido no mês de dezembro de 2003, permanece no valor lançado de R\$14.153,75, devendo contudo ser homologado o valor já recolhido. (grifo meu).*

*Quanto ao pedido de que fosse desconstituída a multa prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, em face da boa-fé, bem como fosse observado pelo Fisco o incentivo estatuído pelo DESENVOLVE que faz jus, entendo no que tange a multa que a mesma decorre de descumprimento de obrigação principal, e esta e. 2ª CJF não tem competência para apreciar tal pedido, cabendo requerer tal pleito à Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 do RPAF/99, caso assim deseje.*

*Por tudo do quanto exposto, voto pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida nos termos acima expostos.”*

O recorrente ainda alegou que o autuante descumpriu as regras estabelecidas pela Instrução Normativa nº 47/2011, já que lhe competia exigir, exclusivamente, o valor relativo à parcela não incentivada, mantendo intacto, por outro lado, o benefício relativo à parcela incentivada pelo Programa DESENVOLVE (correspondente, segundo ele, a 80% do ICMS).

A Instrução Normativa nº 47/2011 foi publicada no Diário Oficial do Estado de 24 e 25/09/2011 com o objetivo de disciplinar os “*procedimentos na fiscalização de empresas habilitadas no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE*”.

Logo no intróito da referida Instrução Normativa, podemos constatar, conforme transcrição abaixo, que o legislador apresentou quatro situações possíveis, indicando os procedimentos a serem adotados pela Fiscalização em cada uma das hipóteses relacionadas:

*1 - Na fiscalização de empresas habilitadas ao Programa DESENVOLVE deverá ser observado:*

*1.1 - o atendimento dos termos constantes no projeto que serviu de base para habilitação do contribuinte ao programa de incentivos fiscais;*

*1.2 - a observância da resolução expedida pelo Conselho Deliberativo do Programa DESENVOLVE;*

*1.3 - o cumprimento da legislação tributária relativa à apuração do benefício fiscal;*

*1.4 - o cumprimento das obrigações tributárias relativas às operações ou prestações não incentivadas.”*

O item 2 da Instrução Normativa prevê o seguinte:

*2 - Constatado que os termos do projeto não foram atendidos pelo contribuinte beneficiário do Programa DESENVOLVE, o preposto fiscal deverá circunstanciar os fatos, reunir as provas e encaminhar, através do titular da sua repartição fiscal, relatório de auditoria ao Superintendente de Administração Tributária para imediato encaminhamento de denúncia à Secretaria Executiva do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE.*

Do item 2 acima transcrito, pode-se depreender que a Fiscalização baiana, atualmente, encontra-se impedida de fiscalizar e constituir o crédito tributário se constatar que determinado contribuinte deixou de atender ao projeto ou à carta de intenções em que se fundamentou o Estado da Bahia para lhe conceder o benefício fiscal. Cabe ao agente fiscal, nessa hipótese, tão somente circunstanciar os fatos e coletar as provas, encaminhando relatório à Administração Tributária para que a autoridade competente apresente denúncia ao Conselho Deliberativo do DESENVOLVE e este, exercendo a sua competência legal, possa promover o cancelamento da Resolução que concedeu o benefício fiscal e/ou financeiro.

Por outro lado, o item 3 da Instrução Normativa assim dispõe:

*3 - O envio da denúncia à Secretaria Executiva do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, conforme previsto no item 2, não impede a continuidade da ação fiscal para verificação da observância dos termos da resolução e do cumprimento da legislação tributária em relação à apuração do benefício fiscal, considerando o contribuinte como enquadrado no Programa DESENVOLVE, bem como para verificação do cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias relativas às operações ou prestações não incentivadas do contribuinte.*

Ou seja, constatando ou não a inobservância por parte do contribuinte dos termos do projeto, a Fiscalização deve prosseguir na ação fiscal considerando-o como enquadrado no Programa DESENVOLVE para verificação:

1. da observância dos termos da resolução expedida pelo Conselho Deliberativo;
2. do cumprimento da legislação tributária em relação à apuração do benefício fiscal;
3. **do cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias relativas às operações ou prestações não incentivadas do contribuinte.** (grifos não originais)

Em suma, resta claro, em meu entendimento, que a análise do cumprimento, pela empresa, dos termos do projeto que apresentou ao Estado da Bahia para obter o benefício do Desenvolve nada tem a ver com a avaliação se o contribuinte está cumprindo os termos da resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE e, portanto, encontra-se apto a fruir os benefícios concedidos.



Um exemplo pode ser útil no esclarecimento do que está sendo exposto. Admitamos que uma determinada empresa, para obter os benefícios do Desenvolve, inseriu no projeto que apresentou ao Estado da Bahia a promessa de que criaria cinco mil empregos diretos e, além disso, adquiriria novos equipamentos e maquinários no período de um ano no valor de R\$10.000.000,00. A empresa já era fabricante do produto X e objetivava industrializar também o produto Y, para o qual desejava o benefício do Desenvolve. Com o projeto aprovado, a empresa obteve, por meio de resolução, o benefício do programa para a fabricação do produto Y.

Passado algum tempo, o Fisco baiano iniciou uma ação fiscal no estabelecimento e detectou o seguinte:

**1ª SITUAÇÃO:**

1. o contribuinte havia criado apenas 200 empregos diretos e, em vez de adquirir, havia arrendado o maquinário e os equipamentos de outra empresa que havia falido;
2. apesar disso, o estabelecimento efetivamente encontrava-se fabricando o produto Y.

Nesta hipótese, resta ao Fisco: (i) a coleta das provas e o envio de relatório com a exposição dos fatos à Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, sobre o não cumprimento, por parte do contribuinte, dos termos do projeto, em atendimento ao item 2 da Instrução Normativa nº 47/2011; (ii) a verificação dos cálculos efetivados na escrita fiscal da empresa, a fim de comprovar a regularidade no uso dos benefícios do programa Desenvolve.

**2ª SITUAÇÃO:**

1. o contribuinte havia criado apenas 200 empregos diretos e, em vez de adquirir, havia arrendado o maquinário e os equipamentos de outra empresa que havia falido;
2. além disso, ainda não havia começado a fabricar o produto Y, mas, com as máquinas arrendadas, industrializou o produto Z.

Cabe à Fiscalização: (i) proceder à coleta de provas e o envio do relatório circunstanciado à Superintendência de Administração Tributária da SEFAZ sobre o não cumprimento, por parte do contribuinte, dos termos do projeto, em atendimento ao item 2 da Instrução Normativa nº 47/2011; e (ii) verificar, na escrita fiscal, se o estabelecimento havia utilizado o benefício do Desenvolve, mesmo não tendo produzido nenhuma unidade do produto Y. Se a empresa usou o benefício do Desenvolve, o fez de forma indevida (uma vez que não produziu nenhuma unidade da mercadorias Y) e, nesta hipótese, o agente fazendário é competente para calcular o ICMS que deixou de ser recolhido ao Erário baiano e constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício.

Na situação destes autos, a situação se revela ainda mais clara: o próprio autuado lançou o valor do ICMS não incentivado (dito normal) e a parcela enquadrada no benefício fiscal e, em desobediência à Resolução do Desenvolve, deixou de recolher a parcela do imposto não dilatado, restando demonstrado que a Fiscalização está apenas exercendo a sua competência legal de verificar o cumprimento da Resolução oriunda do Conselho Deliberativo do Desenvolve. Saliento que as resoluções emanadas do referido Conselho contém direitos, mas também deveres que devem ser estritamente cumpridos pelos contribuintes, sob pena de total subversão aos objetivos do Programa.

Observe, ainda, que, embora este Auto de Infração tenha sido lavrado em 19/09/11, anteriormente à publicação da Instrução Normativa nº 47/2011, este diploma legal deve ser utilizado na solução da matéria objeto desta autuação porque se trata de norma procedimental e interpretativa, aplicando-se, desse modo, o disposto no artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, abaixo reproduzido:

**Art. 106.** *A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

**I** - *em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

Por fim, considero que deve ser retificada, de ofício, a multa aplicada na infração 1, para 50%, como previsto no artigo 42, inciso I, da Lei nº 7.014/96, tendo em vista que o imposto foi lançado mensalmente pelo contribuinte na Declaração do Programa Desenvolve (documentos anexados às fls. 11 a 66). Vejamos o que dispõe o inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96:

1. redação vigente até 30/03/10:

**Art. 42** .....

*I - 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares:*

*a) quando as respectivas operações ou prestações estiverem escrituradas regularmente nos livros fiscais próprios;*

2. redação vigente a partir de 30/03/10:

**Art. 42** .....

*I - 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares se o valor do imposto apurado tiver sido informado em declaração eletrônica estabelecida na legislação tributária;*

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, adequando, de ofício, a multa da infração 1 para o percentual de 50%, consoante estabelece o artigo 42, inciso I, da Lei nº 7.014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **146528.0032/11-6**, lavrado contra **ITAZUL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE LIMPEZA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$492.755,84**, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, “a” e I, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de março de 2013.

CARLOS FABIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SE – REPR. DA PGE/PROFIS