

A. I. Nº - 295309.0091/12-3
AUTUADO - PRATIGI ALIMENTOS S.A.
AUTUANTES - CONCEIÇÃO MARIA SANTOS DE PINHO
ORIGEM - INFAZ C. ALMAS
INTERNET - 13.05.2013

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0041-05/13

EMENTA: ICMS. 1. DIFERIMENTO. FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES A ESTABELECIMENTO DE CONTRIBUINTE PARA ALIMENTAÇÃO DE SEUS EMPREGADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO FORNECEDOR. O Artigo 343 inciso XVIII, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 estabelece o diferimento no fornecimento de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, cabendo o recolhimento do imposto postergado para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente, ficando este último responsável pelo recolhimento do imposto diferido, independentemente do regime de apuração adotado pelo fornecedor. **Infração caracterizada. 2. PROGRAMA DESENVOLVE. PARCELA NÃO SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO.** FALTA DE RECOLHIMENTO NO PRAZO REGULAMENTAR. RECOLHIMENTO A MENOS. **SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO.** Acusações de recolhimento efetuado a menos, em virtude da falta de pagamento, na data regulamentar, das parcelas não sujeitas à dilação de prazo, acarretando a perda do direito ao benefício, no respectivo mês, em relação às parcelas incentivadas. Falta de atendimento de requisito regulamentar para fruição do benefício. **Infração mantida. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESTORNO DE DÉBITO EFETUADO IRREGULARMENTE.** Infração considerada nula com base no art. 18, IV do RPAF/BA. **4. ACRÉSCIMOS TRIBUTÁRIOS. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS. PAGAMENTO EXTEMPORÂNEO DO IMPOSTO.** Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante. **Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 25/09/2012, exige ICMS no valor histórico de R\$166.997,20 em razão das seguintes irregularidades:

Infração 1 – Deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários. O ICMS com valor de R\$29.852,38. Multa de 60%.

Infração 2 – Recolheu a menos o ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar da parcela não sujeita a dilação do prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo programa de desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE. O ICMS com valor de R\$131.698,83. Multa de 60%.

Infração 3 – Efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com legislação deste importador. O ICMS com valor de R\$5.444,74. Multa de 60%.

Infração 4 – Deixou de recolher os acréscimos moratórios referentes ao ICMS devido, pago intempestivamente, porém espontâneo. O ICMS com valor de R\$1,25. Multa de 60%.

O sujeito passivo apresente defesa, às fls.78 a 95, argumentando, inicialmente, que a Infração 4, em razão do valor pouco representativo, será objeto de recolhimento pela Impugnante.

No que tange a Infração 1, alude que o fornecimento de refeições para alimentação dos funcionários da Impugnante fora realizado no período por duas empresas distintas: JUCÉLIA CARDOSO DE OLIVEIRA ME, inscrita no CNPJ nº 072.288.255/0001-40, IE nº 66.960.007, e; ANA PAULA DE OLIVEIRA MEIRELES, inscrita no CNPJ nº 09.220.100/0001-06, IE nº 75.839.606, ambas optantes pela arrecadação dos tributos na sistemática do Simples Nacional (Doc. 03).

Entende que o art. 343, XVIII, do RICMS-BA/97, vigente à época, determinava que nos fornecimentos de refeições a qualquer estabelecimento de contribuinte deste Estado fica diferido o ICMS para o momento da entrada no estabelecimento do adquirente.

Conquanto não se explicita a exceção no dispositivo regulamentar, a análise do regramento jurídico e a sistemática de arrecadação evidencia que o diferimento do ICMS, no caso em comento, não se aplica nas operações em que a empresa fornecedora de refeições seja optante do Simples Nacional, como no presente caso.

Argumenta que o diferimento do ICMS previsto no art. 343 do RICMS-BA/97 tinha como objetivo facilitar a arrecadação e coibir a sonegação, situações que não se configuram quando a empresa fornecedora é optante pela sistemática de recolhimento do SIMPLES, uma vez que o ICMS já está embutido na alíquota única. A situação, portanto, não se subsume a hipótese de substituição por diferimento, prevista no art. 7º, da Lei do ICMS (Lei nº 7.014/96):

Art. 7º Dar-se-á o diferimento quando o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação forem adiados para uma etapa posterior, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior.

Afirma que o diferimento é sistemática que consiste em deslocar o lançamento e recolhimento do ICMS para etapa posterior da cadeia de circulação e produção de mercadorias. Nas palavras do professor José Eduardo Soares de Melo, “*consiste em técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência originária do fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiro*”.

Entende, que o pagamento do tributo em questão, possibilita a incidência do imposto estadual duas vezes sobre o mesmo fato gerador, prática vedada pelo ordenamento jurídico tributário (*bis in idem*).

Afirma que, caso haja o diferimento na aquisição de refeições produzidas por pequenas empresas optantes pelo SIMPLES NACIONAL, estará o legislador onerando a operação realizada por estas pessoas jurídicas uma vez que o preço praticado deverá ser repassado aos fornecedores, tendo em vista a necessidade de pagamento do ICMS diferido por parte da empresa adquirente.

Argumenta que toda essa problemática não se coaduna com o tratamento especial dado as empresas do SIMPLES pelo legislador constituinte, conforme se infere da regra do art. 179 da Constituição Federal. *In verbis*:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Destaca o disposto no art. 344, do RICMS-BA/97, sobre a forma de habilitação das empresas para operarem no regime de diferimento, estando consignado em seu parágrafo 2º que somente será concedida habilitação a contribuinte que apure o imposto pelo regime normal.

Art. 344. Nas operações com mercadorias enquadradas no regime de diferimento, além dos demais requisitos previstos relativamente a cada espécie de produto, a fruição do benefício é condicionada a que o

adquirente ou destinatário requeira e obtenha, previamente, sua habilitação para operar nesse regime, perante a repartição fiscal do seu domicílio tributário.

§ 2º Somente será concedida habilitação a contribuinte que apure o imposto pelo regime normal ou nas hipóteses previstas no art. 393.

§ 4º As hipóteses de dispensa de habilitação prevista no § 1º deste artigo não se aplicam aos contribuintes optantes do simples nacional.

Assegura fixar o dispositivo em questão que a habilitação para operar no regime de diferimento somente é concedida a contribuintes que apurem o imposto pelo regime normal, com exceção da hipótese do art. 393 do RICMS/97, na qual pode ser deferida a habilitação no regime à empresa optante do SIMPLES, mas apenas nas situações que estabelece.

Art. 393. Poderá ser concedida habilitação para operar no regime de diferimento a contribuinte optante pelo Simples Nacional, exclusivamente nas seguintes situações:

I - nas aquisições de mercadorias destinadas a processo de industrialização;

II - nas aquisições de sucatas, fragmentos, retalhos ou resíduos de materiais junto a contribuintes não inscritos.

Entende que o dispositivo citado que a possibilidade de habilitação de empresa do SIMPLES no regime de diferimento somente é possível quando se tratar de aquisições de mercadorias para industrialização ou aquisição de resíduos e sucatas, retirando a possibilidade de enquadramento para operar com diferimento as empresas fornecedoras de refeições que recolhem o imposto pela sistemática indicada.

Conclui que se aos fornecedores de refeições, optantes pelo Simples Nacional, não é concedida a habilitação para operar no regime de diferimento, não há que se falar em aplicação da postergação do lançamento e recolhimento do ICMS nas operações realizadas por estas empresas, já que o benefício é condicionado à sua habilitação.

Consigna estar demonstrada a insubsistência desta infração, seja pela incongruência entre o regime de diferimento e a sistemática de recolhimento de tributos pelo SIMPLES, seja pela impossibilidade das empresas deste regime operarem com diferimento.

Quanto à Infração 2, alega que a fiscalização entendeu que a Impugnante recolheu a menor o 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 pelo programa DESENVOLVE.

Afirma que a exigência ora combatida está fundamentada no art. 18 do Decreto Estadual nº 8.205/02, segundo o qual a empresa que não recolher o ICMS dentro do prazo regulamentar perderá o direito ao benefício relativo ao mês em que não for efetuado o pagamento.

Complementa que, não há que se falar em falta de recolhimento da parcela não sujeita a dilação de prazo no âmbito do DESENVOLVE, mas apenas no recolhimento fora do prazo regulamentar.

Passa a apontar equívocos no trabalho fiscal. Afirma que a fiscalização não procedeu à elaboração de nenhum demonstrativo capaz de revelar os elementos que deram suporte à exigência, o que revela a fragilidade e a nulidade da infração. Outrossim, admitindo-se por hipótese a perda do benefício, a fiscalização exigiu todo o ICMS apurado pela Impugnante, sem deduzir nenhum dos pagamentos realizados nas respectivas competências.

Alude que, sem prejuízo dos argumentos acima revelados, verifica-se a total improcedência da infração, tendo em vista que a Impugnante recolheu o ICMS relativo à parcela não dilatada do DESENVOLVE, antes de qualquer procedimento fiscal ou da presente autuação, situação que caracteriza o instituto da denúncia espontânea, conforme documentos em anexo (Doc. 04/06).

Ressalta a natureza punitiva ou sancionatória da perda do benefício prevista no artigo 18 do Decreto Estadual nº 8.205/2002, que fundamentou a autuação. Tanto assim que referido artigo está disposto no capítulo “DEVERES E SANÇÕES” do Decreto Estadual citado.

Afirma que a sanção imposta no artigo 18 do Decreto Estadual nº 8.205/02, deve ser interpretada de maneira sistemática com as demais normas existentes, inicialmente, o RICMS/97, vigente à época, estabelecia que poderia ser aplicada a penalidade de cancelamento de benefício fiscal, dentre outras, no caso de infração a legislação do ICMS, nesse sentido:

Art. 914. Pelas infrações à legislação do ICMS serão aplicadas as seguintes penalidades, isoladas ou cumulativamente (Lei nº 7667/00):

I - multa;

II - sujeição a regime especial de fiscalização e pagamento;

III - cancelamento de benefícios fiscais;

IV - cassação de regime especial para pagamento, emissão de documentos fiscais ou escrituração de livros fiscais.

Alude que o artigo 912 do RICMS/97, aplicável à época, também era expresso ao afirmar que a denúncia espontânea exclui a aplicação da penalidade, nesses termos:

“Art. 912. A denúncia espontânea da infração exclui a aplicação de penalidade, desde que acompanhada, se for o caso:

I - do pagamento do imposto devido e seus acréscimos; ou

II - do depósito da importância determinada pela autoridade administrativa, quando o montante do imposto depender de apuração.”

Ressalta que o art. 4º do Decreto Estadual nº 8.205/02 determina que o recolhimento do ICMS pelo beneficiário do DESENVOLVE obedecerá às normas vigentes na legislação do imposto.

Por fim, cita o artigo 138 do CTN, norma geral e abstrata de aplicação inafastável na presente, segundo o qual a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, pois, antes da abertura do procedimento fiscalizatório, a Impugnante já havia recolhido os valores relativos à parcela “não sujeita a dilação de prazo”.

Complementa que, assim, não deve haver aplicação isolada do artigo 18 do Decreto Estadual nº 8.205/02, repita-se, norma sancionatória, disposta no Capítulo de Deveres e Sanções. A interpretação sistemática é absolutamente indispensável na presente hipótese.

Nesse aspecto, destaca o Acórdão CJF Nº 0207-12/08 da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (Doc. 07), em matéria idêntica:

ACÓRDÃO CJF Nº 0207-12/08

EMENTA: ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. PERDA DO BENEFÍCIO EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. A falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, implica na perda do direito ao benefício em relação à parcela incentivada. Modificada a Decisão recorrida. A empresa efetuou pagamento do imposto devido, mediante “denúncia espontânea” apresentada antes da ação fiscal. Afastada a exigência tributária. Infração improcedente. Recurso PROVIDO. Decisão unânime. (AI. Nº 206918.0004/06-7, Acórdão 4ª JF nº 0403-04/06, INTERNET 01/08/2008)

Dessa forma, conclui que, considerando a natureza sancionatória da exigência contida na “Infração 2” e a comprovação do recolhimento da parcela “não sujeita a dilação de prazo”, antes do início da fiscalização, deve ser cancelado integralmente o crédito tributário ora exigido.

No que se refere à Infração 3, considera nula, pois em seu entendimento o cometimento da infração decorre de suposto estorno indevido de débito de DIFAL referente à material para uso e consumo, quando o contribuinte só poderia estornar aquele referente ao ativo imobilizado e para embasar a autuação foi anexado apenas um Demonstrativo de Crédito (vide anexo III do Auto de Infração) em que foram discriminados os valores do crédito lançando, o crédito estornado e os meses de entrada.

Aduz que a verificação da legitimidade da referida exação, pressupõe a análise da natureza dos bens que geraram o estorno do crédito, a fim de que fique claro se destinados ao ativo fixo ou de uso e consumo.

Alude que, em momento algum, a autuação se refere à quais bens a empresa deu entrada no seu estabelecimento, quais notas fiscais, ou em quais períodos foram realizadas as aquisições, reservando-se a tratar apenas dos valores autuados de uma maneira geral, sem o menor cuidado ou zelo.

Afirma que o direito à ampla defesa e ao contraditório são cláusulas pétreas do sistema de garantias e direitos insculpidos na CF/88, que estão expressos no art. 5º, LV da Lei Maior e na questão em lume se enquadrar no art. 18. II, RPAF/BA.

No presente caso, entende que a comprovação do estorno de DIFAL indevidamente deveria se dá com a comprovação da natureza dos bens adquiridos, diante da possibilidade de estorno em relação àqueles que compõem o ativo fixo da empresa. Como visto, sequer foi juntado demonstrativo discriminando dos referidos bens e/ou as notas fiscais correspondentes. A ausência de menção do Auditor a estes dados impossibilita a Impugnante de analisar concretamente se estorno realmente ocorreu e se foi indevido.

Alude que não é por outra razão, que determina o art. 41, II, do Regulamento do Processo Administrativo (Decreto nº 7.629/99), que o Auto de Infração deverá ser acompanhado dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante e das provas à demonstração dos fatos arguidos, sem os quais poderá ser decretada sua nulidade, assim, como a jurisprudência dos órgãos administrativos também é uníssona, transcrevendo decisão do Contencioso Administrativo Tributário Federal.

Do exposto, entende indiscutível a nulidade que acoima a presente infração, pois acusação fiscal carece dos mínimos detalhes para que se possa analisar qual a natureza dos bens que supostamente tiveram estorno indevido de DIFAL, o que gera ofensa ao direito de defesa do contribuinte e literal afronta ao art. 41, II, do RPAF.

Pede a nulidade do Auto de Infração ou, subsidiariamente, no mérito, improcedente o lançamento, com o consequente arquivamento do presente processo. Por fim, requer produção de todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive a juntada de novos documentos e diligência fiscal, por auditor fiscal estranho ao feito, se houver necessidade.

O autuante apresenta a informação fiscal, às fls. 184 a 185 dos autos, afirmando em relação à Infração 1 que o Artigo 343 inciso XVIII, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 determina que o fornecimento de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, é operação sujeita ao diferimento do imposto, ficando o recolhimento do imposto postergado para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente, ficando este último responsável pelo recolhimento do imposto diferido, independentemente do regime de apuração adotado pelo fornecedor.

Conclui que o recolhimento do ICMS devido em tais operações deve ser efetuado pelo adquirente das refeições fora da sistemática do Simples Nacional, conforme a Lei Complementar nº 123/06, art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea "a", c/c o art. 18, § 4º (ver parecer nº 19929/2010), em anexo.

Por fim, alude que no fornecimento de refeições para estabelecimento de contribuinte deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, a habilitação para proceder no regime de diferimento do imposto, cabe ao destinatário, e está dispensada, de acordo com o § 1º, inciso III, "a" do art. 344 do RICMS-BA (ver parecer 16560/2011), em anexo.

A Infração 2, continua o autuante, está fundamentada no art. 18 do Decreto estadual nº 8.205-02, segundo o qual a empresa que não recolher o ICMS dentro do prazo regulamentar perderá o direito ao benefício relativo ao mês em que não for efetuado o pagamento.

Quanto à alegação do contribuinte de que a fiscalização não procedeu à elaboração de demonstrativo capaz de revelar os elementos que deram suporte a exigência, afirma não proceder, pois foi o próprio contribuinte que declarou os valores apurados conforme DPD - Declaração do Programa DESENVOLVE as fls. 57 a 60 do processo. Além das DPD's foram anexados os extratos de recolhimento do contribuinte (fls. 61 a 64).

Em relação à Infração 3, alude que foi o próprio contribuinte que declarou em seus livros os valores referentes à diferença de alíquota. Assegura que, além do demonstrativo de crédito anexou ao processo cópias do livro Registro de Entrada onde se encontram discriminadas, por CFOP, todas as operações do contribuinte (fls. 67 a 72). Para melhor esclarecimento dos fatos anexa a esta informação fiscal, cópias do livro Registro de Apuração do Contribuinte dos meses novembro e dezembro 2010, assim como dos meses de janeiro e setembro de 2011.

Ressalta que, em sua defesa, o contribuinte anexou cópia do livro de apuração onde constam os meses de novembro 2010 e setembro 2011 às fls. 127 e 157 respectivamente. Em que pese os documentos anexados pelo autuado, suas alegações, salvo melhor juízo, não procedem.

Consoante exposto e comprovado através dos documentos opostos ao processo, mantenho a atuação.

Constam, às fls. 199 a 202, manifestação do sujeito passivo, alegando que a despeito das informações prestadas pelo Auditor Fiscal, permanece totalmente insubsistente a autuação.

Afirma que na Infração 1, verifica-se que a fiscalização não enfrentou o detalhe de ser o fornecimento das refeições efetuado por empresas optantes pelo Simples Nacional, limitando-se a citar os dispositivos da Lei Complementar nº 123/2006 (art. 13, §1º, XIII, "a" e art. 18) que tratam de substituição tributária, instituto jurídico que não se confunde com o diferimento do ICMS.

Aduz que, com efeito, no caso em questão, a tributação decorrente da operação realizada pela empresa que fornece as refeições já é feita em bloco, com base na sua receita bruta e dentro da sistemática do SIMPLES. Assim, por imperativo lógico, não há que se falar em aplicação da regra do art. 343 do RICMS-BA/97 quando a empresa fornecedora seja optante pela sistemática do SIMPLES. Ao se sustentar referida autuação, estar-se-á possibilitando a incidência do imposto estadual duas vezes sobre o mesmo fato gerador, prática vedada pelo ordenamento jurídico tributário (*bis in idem*).

Entende que, na Infração 2, a fiscalização apenas reafirmou que a empresa não recolher o ICMS dentro do prazo regulamentar perderá o direito ao benefício relativo ao mês em que não for efetuado o pagamento. Em momento algum impugna a alegação de ocorrência da denúncia espontânea no presente caso, tese inclusive amplamente aceita e sedimentada no âmbito deste CONSEF.

É que, no caso em análise, não há que se falar em falta de recolhimento da parcela não sujeita a dilação de prazo no âmbito do DESENVOLVE, mas apenas no recolhimento fora do prazo regulamentar. Portanto, confirma-se a total improcedência da infração, tendo em vista que houve recolhimento do ICMS relativo à parcela não dilatada do DESENVOLVE, antes de qualquer procedimento fiscal ou da presente autuação, situação que caracteriza o instituto da denúncia espontânea, conforme documentos anexados na impugnação.

Ressalte-se a natureza punitiva ou sancionatória da perda do benefício prevista no artigo 18 do Decreto Estadual nº 8.205/2002, que fundamentou a autuação. Tanto assim que referido artigo está disposto no capítulo "DEVERES E SANÇÕES" do Decreto Estadual citado.

Entretanto, a sanção imposta no artigo 18 do Decreto Estadual nº 8.205/02, deve ser interpretada de maneira sistemática com as demais normas existentes, notadamente o artigo 138 do CTN, norma geral e abstrata de aplicação inafastável na presente, segundo o qual a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, não comportando qualquer punição do contribuinte que assim procede.

Assim, entende que não deve haver aplicação isolada do artigo 18 do Decreto Estadual nº 8.205/02, repita-se, norma sancionatória, disposta no Capítulo de Deveres e Sanções. A interpretação sistemática é absolutamente indispensável na presente hipótese.

Nesse aspecto, destaca o irretocável Acórdão CJF nº 0207-12/08 da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, também anexado à impugnação.

Alinha que a fiscalização exigiu todo o ICMS apurado no período, sem deduzir nenhum dos pagamentos realizados nas respectivas competências, o que confirma a fragilidade do trabalho realizado.

Em relação à Infração 3, conquanto tenha o Fiscal anexado demonstrativo com a discriminação, por CFOP, das operações realizadas pelo contribuinte, não é possível visualizar a natureza dos produtos que ensejaram a autuação, presumindo o fiscal sua destinação ao uso e consumo do estabelecimento, o que também denota a fragilidade do trabalho realizado.

Neste ponto, as afirmações do fiscal não têm o condão de afastar a nulidade da infração, amplamente demonstrada na peça de defesa/impugnação.

De todo o exposto, requer sejam julgadas as Infrações 1 e 2 totalmente improcedentes; bem como seja a Infração 3 julgada nula, arquivando-se o presente processo administrativo fiscal.

Consta nas fls. 194/195, extrato de pagamento do sistema SIGAT, no valor de R\$2,00, referente à infração 4.

VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla a exigência de 4 Infrações por descumprimento de obrigação principal, já devidamente relatadas.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais.

Quanto às arguições de nulidade da Infração 2, sob a alegação de que a fiscalização não procedeu à elaboração de demonstrativo capaz de revelar os elementos que deram suporte a exigência, não procede, pois foi o próprio contribuinte que declarou os valores apurados conforme DPD - DECLARAÇÃO DO PROGRAMA DESENVOLVE as fls. 57 a 60 do processo. Além das DPD's foram anexados os extratos de recolhimento do contribuinte (fls. 61 a 64).

Assim, no presente caso não há qualquer dificuldade de se identificar os valores exigidos, pois foram lançados pelo sujeito passivo, conforme consta nos documentos do INC, conforme se verifica à fl. 57, valor exigido no auto de Infração e o informado pelo sujeito passivo, R\$33.372,40, ocorrência de 30/11/2010, assim por diante às fls. 58, 59 e 60 dos autos.

Em relação aos específicos casos apontados pelo impugnante, no que alude a Infração 3, verifico que, efetivamente, os valores estornados no livro de apuração e os valores **constantes na** exigência não guardam correlação, fato agravado pela falta de apresentação de demonstrativos dos valores que originaram cada valor exigido nas respectivas ocorrências, o que poderia ser apresentado, inclusive, na informação fiscal, momento em que a autuante entende desnecessária tal providência.

Conforme alinhado, a falta de correspondência entre os estornos lançados no livro Registro de Apuração e o exigido tem como exemplo: mês de dezembro de 2010, o valor que se encontra estornado é R\$2.0069,68 e o valor exigido Auto de Infração, R\$933,76.

Diante do exposto, tendo em vista o fato de que não há segurança para se determinar à existência da infração, voto pela nulidade da presente imputação, com base no Art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Quanto à análise do mérito, relativa à Infração 1, diferente do alegado pelo sujeito passivo, o Artigo 343 inciso XVIII, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 estabelece o diferimento no fornecimento de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, cabendo o recolhimento do imposto postergado para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente, ficando este último responsável pelo recolhimento do imposto diferido, independentemente do regime de apuração adotado pelo fornecedor.

O recolhimento do ICMS, cujo lançamento e o pagamento do imposto foi diferido, concernentes as aludidas operações, deve ser efetuado pelo adquirente das refeições fora da sistemática do Simples Nacional, conforme a Lei Complementar nº 123/06, art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “a”, c/c o art. 18, § 4º (ver parecer nº 19929/2010), em anexo.

O diferimento é sim uma forma de substituição tributária, cujo fato gerador ocorre de forma concreta e não presumida, antes do nascimento da obrigação tributária, na medida em que o responsável pelo recolhimento do imposto, cujo estabelecimento ocorre o encerramento da fase de diferimento, se encontra no pólo passivo da relação jurídica tributária, na condição de responsável por substituição tributária, conforme determina o art. 7º da Lei nº 7014/96, bem como destaca o Parecer da Gerencia de Tributação número nº 19929/2010.

“Assim sendo, por ser o Consulente optante do Simples Nacional, e sendo o diferimento é uma espécie de substituição tributária, o recolhimento do ICMS devido em tais operações deve ser efetuado pelo adquirente das refeições fora da sistemática do Simples Nacional, como prevê a Lei Complementar nº 123/06, art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “a”, c/c o art. 18, § 4º, observando as disposições estabelecidas na legislação do ente tributante, no caso o RICMS-BA/97.”

O fornecimento de refeições para estabelecimento de contribuinte deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, a habilitação para proceder no regime de diferimento do imposto, cabe ao destinatário e está dispensada, de acordo com o § 1º, inciso III, “a” do art. 344 do RICMS-BA, ratificado pelo Parecer nº 16560/2011, anexado pela autuante.

Diante do exposto, voto pela manutenção da Infração 1.

A Infração 2 está fundamentada no art. 18 do Decreto Estadual nº 8.205-02, com base no fato de que o sujeito passivo ao não recolher o ICMS dentro do prazo regulamentar perde o direito ao benefício da dilação do prazo relativo ao respectivo mês.

O Poder Executivo Estadual, dentro dos limites estabelecidos para a sua atividade, editou o Decreto nº 8.205/02, no sentido de explicitar a lei instituidora, incluindo a situação de suspensão do benefício. Neste ponto, estabeleceu o Decreto Estadual, em seu art. 18, inserido no Capítulo dos Deveres e Sanções, uma espécie de “suspensão” do benefício na hipótese de não recolhimento do tributo não incentivado pela empresa devidamente habilitada.

A finalidade posta na norma regulamentar é no sentido de possibilitar o saneamento do vício que levaria ao cancelamento do incentivo, no exato momento do não preenchimento do requisito imprescindível para a habilitação no regime, qual seja o pagamento do imposto estadual não alcançado pela dilação de prazo dentro do prazo regulamentar. A “suspensão” trata de situação jurídica preparatória da exclusão do regime, que por liberalidade do Estado concessor do benefício, possibilita ao beneficiário a não efetivação automática do cancelamento da benesse fiscal condicionada.

O art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE (Decreto nº 8.205/02), determina a não aplicação do benefício em relação ao(s) mês(es) em que não houve recolhimento da parcela não incentivada ou se verificou o recolhimento intempestivo:

Art. 18. 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.

Não há qualquer óbice na aplicação do dispositivo no caso concreto, visto que a exigência tributária é limitada ou circunscrita ao período em que o imposto deixou de ser recolhido ou na hipótese de pagamento fora do prazo regulamentar. Em se tratando de benefício condicionado, o não atendimento pelo beneficiário da condição legal resulta na impossibilidade de gozo do benefício. Como o ICMS é imposto de apuração mensal, nos períodos de apuração em que a condição legal não foi atendida não há benefício. Nos períodos mensais em que houver o adimplemento da condição fixada na lei, há gozo do benefício.

Quanto às arguições defensivas de que: *“a impugnante recolheu o ICMS relativo à parcela não dilatada do DESENVOLVE, antes de qualquer procedimento fiscal da presente autuação, situação que caracteriza o instituto da denúncia espontânea, conforme documentos em anexo (Doc. 04/06)”*, não cabe acolhimento pelos motivos que seguem.

A imputação tem como pressuposto a perda, no respectivo mês, do benefício da parcela incentivada, ou seja, com prazo dilatado para pagamento, caso o sujeito passivo não recolha na data regulamentar a parcela não incentivada. O que se está a exigir é o pagamento do imposto da parcela incentivada.

Assim, ainda que o sujeito passivo tenha recolhido o imposto da parcela não incentivada antes da ação fiscal, contudo, após a data regularmente prevista para o seu pagamento, como é o presente caso, estaria atendida a condição para a não fruição do benefício da dilação do prazo de pagamento da parcela incentivada no respectivo mês.

Não cabe albergue ao argumento da denúncia espontânea, pois o descumprimento da obrigação principal decorre exatamente do recolhimento da parcela não incentivada após a data regulamentar.

Verifico que efetivamente o sujeito passivo recolheu a parcela não contemplada pelo benefício da dilação do prazo, conforme documentos anexados às fls. 131 a 139 dos autos, contudo, inequivelmente fora do prazo regulamentar.

O sujeito passivo trouxe aos autos decisões desse Contencioso Administrativo, conforme Acórdão CJF Nº 265-12/11, que, em apertada síntese, considera ter havido denúncia espontânea nos casos em que o contribuinte recolheu o imposto relativo à parcela não incentivada, fora do prazo regulamentar, contudo antes da ação fiscal.

Peço a devida licença para discordar de tal entendimento, pois a norma é clara quando determina a perda do benefício no mês respectivo em que a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, for pago fora da data regulamentar para o contribuinte satisfazer tal exigência tributária.

O exame do voto proferido no Acórdão da CJF, acima aludido, não parece refletir a correta interpretação do art. 18 do Decreto nº 8.205/02, tendo em vista se tratar de um benefício fiscal.

Não vejo como manter a hipótese prevista no *caput* do art. 18 do Decreto nº 8.205/02, ou seja, de perda do benefício da dilação de prazo no mês correspondente ao pagamento do imposto não dilatado, após a data regulamentar, aplicando o aludido entendimento consignado pela Câmara, senão vejamos: uma vez devido o imposto da parcela não incentivada e a empresa efetuar o pagamento, após a data regulamentar, desde que antes da ação fiscal, teríamos caracterizado a denúncia espontânea não cabendo a perda do benefício no mês respectivo ao pagamento fora do prazo.

Em outro dizer, acolher o entendimento alinhado no voto do Acórdão CJF Nº 0265-12/11, e nos demais que contemplem a mesma linha, é tornar inaplicável o *caput* do art. 18 do Decreto nº 8.205/02, ou seja, jamais haverá a possibilidade de a empresa habilitada não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo e, por isso,

perder o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês. Restaria, portanto, com o aludido entendimento, a possibilidade de tal perda apenas por falta de recolhimento, quando a ação fiscal tem início e não houve ainda o recolhimento da parcela não incentivada.

Entendo, por conseguinte, que não cabe a arguida interpretação sistemática, pois, no presente caso, estamos a examinar a normas de um benefício fiscal, cabendo apenas a interpretação restritiva, em consonância com o art. 111 do CTN.

Por fim, para contemplar o entendimento alinhado no aludido Acórdão, seria necessário introduzir uma alteração no art. 18 do Decreto nº 8205/02, com a exclusão de parte da sua redação: “na data regulamentar”, o que modificaria o aludido dispositivo, conforme segue:

Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.

Considero, assim, a Infração 2 mantida integralmente, tendo em vista que ficou caracterizado o recolhimento da parcela não sujeita a dilação de prazo após a data regulamentar e, por tanto, a perda do direito ao benefício em relação à parcela incentivada no correspondente mês.

A Infração 3 foi considerada nula e a 4 foi reconhecida pelo impugnante, cabendo a sua procedência, na medida em que foi atendido o devido processo legal.

Voto pela PROCEDENCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologadas as quantias já pagas, conforme demonstrativo abaixo:

INF	RESULTADO	VLR HISTÓRICO	VLR JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE	29.852,38	29.852,38	60%
02	PROCEDENTE	131.698,83	131.698,83	60%
03	NULA	5.444,74	0,00	----
04	RECONHECIDA	1,25	1,25	60%
TOTAL		166.997,20	161.552,46	

VOTO DIVERGENTE (Infração 2)

Peço vênia para discordar do eminente relator deste processo no que se refere à Infração nº 2, que totaliza o débito de R\$131.698,83, atinente à acusação de recolhimento a menor de ICMS em razão da falta de pagamento, na data regulamentar, da parcela não sujeita à dilação de prazo do Programa DESENVOLVE, com a correspondente perda do benefício nos períodos mensais apurados na ação fiscal, conforme detalhado no anexo 2 (fls. 57/69, do PAF).

A exigência fiscal em exame está fundamentada nas disposições dos arts. 4º e 18 do Decreto Estadual nº 8.205/02, com aplicação também da penalidade de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96.

Após a devida instrução processual restou provado neste PAF que o contribuinte efetivamente recolheu as parcelas não incentivadas pelo Benefício do DESENVOLVE, nos meses autuados, ainda que efetuados após o prazo definido na legislação de regência de ICMS, mas o fez com os acréscimos moratórios previstos, purgando assim a mora existente. O fato acima descrito está atestado pelos documentos acostados pela defesa, às fls. 121 e 124 (mês de referência 11/2010 – pagamento em 13/12/2010); fls. 132 e 136 (mês de referência 02/2011 – pagamento em 10/03/2011); fls. 142 e 145 (mês de referência 08/2011 – pagamentos efetuados em 30/09/2011 e 27/10/2011); e fl. 153 (mês de referência 09/2011 – pagamento efetuados em 27/10/2011).

Verifico ainda que a ação fiscal, em relação ao autuado, teve início em 06/07/2012, conforme Termo de Intimação, juntado à fl. 6 do PAF, ocasião em que a empresa já se encontrava quite com as suas obrigações tributárias, nos meses que compõem a infração 2, visto que todos o recolhimentos já haviam ingressado nos cofres públicos estaduais.

A partir dos fatos enumerados acima faz-se necessário agora o confronto dos mesmos com a legislação que regula o Programa Desenvolve, em especial o Decreto nº 8.205/2002 e as normas

positivadas no RICMS/97, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores objeto da autuação. Além disso, há se recorrer também aos precedentes deste CONSEF contidos em Acórdãos de Câmaras de Julgamento, pois sobre a matéria em lide já houve manifestação de entendimentos pela instância administrativa recursal sobre a correta interpretação das normas que regem o caso concreto.

O art. 18 do Decreto nº 8.205/02, traz norma de natureza punitiva na seara do ICMS. É norma de inequívoca natureza tributária-penal ou sancionatória, pois se encontra inserida no Capítulo V, do Decreto referenciado, que trata dos “Deveres e Sanções” aplicáveis ao regime de apuração do imposto dentro do Programa DESENVOLVE, que incentiva as atividades industriais e de integração econômica do Estado da Bahia.

Vejamos então o inteiro teor da norma em questão, inclusive nas suas diversas redações ao longo do tempo:

Art. 18. 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.

Nota 2: A redação atual do art. 18 foi dada pelo Decreto nº 9.513, de 10/08/05, DOE de 11/08/05.

Nota 1: Redação original:

"Art. 18. A empresa habilitada que atrasar ou deixar de recolher o ICMS ao Tesouro do Estado, por 03 (três) meses consecutivos, ou 06 (seis) meses alternados, terá automaticamente suspenso o incentivo.

Parágrafo único. A empresa voltará a gozar do financiamento após a regularização total das obrigações vencidas, não tendo direito, entretanto, ao benefício relativo àquelas parcelas correspondentes aos meses em que realizou o pagamento com atraso."

§ 1º Caso o atraso ocorra por 03 (três) meses consecutivos ou 06 (seis) meses alternados, o incentivo será automaticamente suspenso.

§ 2º A empresa que tiver o benefício suspenso, somente voltará a gozar do incentivo após a regularização total das obrigações de que trata o caput deste artigo.

Da leitura do dispositivo acima verifica-se, “*prima facie*” que a redação da norma foi alterada em 2005, pelo Decreto nº 9.153/05. No texto originário a norma sancionatória era explícita, em punir de forma igualitária o atraso e a falta de pagamento do ICMS não incentivado, inclusive, fazendo menção expressa, na parte final do parágrafo único, que a empresa só voltaria a gozar do financiamento após a regularização total das obrigações, ***não tendo direito ao benefício as parcelas correspondentes aos meses em que realizou o pagamento em atraso.***

Na redação atual a situação acima foi abrandada, posto que a suspensão do benefício está vinculada tão somente à falta de pagamento do ICMS, na data regulamentar.

A interpretação do art. 18, para sua correta inteligência, deva ser feita em conjunto com o art. 4º do mesmo Decreto, que remete para a legislação de regência do ICMS a incidência das normas atinentes ao recolhimento do tributo, conforme abaixo:

Art. 4º O recolhimento do ICMS pelo beneficiário do DESENVOLVE obedecerá às normas vigentes na legislação do imposto.

Por sua vez as normas aplicáveis ao recolhimento do imposto não incentivado, ou seja, as normas relativas ao ICMS normal, estampadas no RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabeleciam que o prazo de recolhimento do tributo se daria no dia 09 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores (art. 124, inc. I, letra “a”).

Na medida em que o Decreto nº 8.205/02 remeteu para a legislação de regência do imposto (no caso, o RICMS/97), a aplicabilidade das normas quando a recolhimento do gravame, atraiu para si todos os institutos aplicáveis à espécie, entre eles o instituto da denúncia espontânea e a possibilidade do contribuinte ajustar a sua conduta perante a Administração Tributária Estadual para evitar a aplicação da sanção.

Nesse sentido, adotando a linha interpretativa acima, que conjuga a literalidade da norma sancionatória (art. 18) com a visão sistemática das normas de regência do ICMS/DESENVOLVE - quanto ao pagamento do ICMS não incentivado (art. 4º e RICMS/97) - é que navegaram as decisões exaradas pelas Câmaras de Julgamento do CONSEF, nos Acórdãos nºs 0207-12/08 e 0265-12/11, ambas originárias da 2ª CJF.

A norma do art. 18 do Decreto nº 8.205/02 não é norma concessiva de benefício, apesar de estar inserida no Decreto que regulamenta o Desenvolve. É norma de nítido caráter sancionatório, conforme já enfatizamos linha acima. Seria indevido invocar a aplicação tão somente do art. 111, do CTN para lhe dar um caráter de norma de interpretação puramente literal. Isto porque o próprio Decreto remeteu ao RICMS a regência das normas de pagamento do ICMS não incentivado. Ora, neste caso, não há como se afastar a interpretação sistemática para o correto, adequado e razoável deslinde da questão posta nestes autos. Imperiosa a aplicação conjunta do Decreto do DESENVOLVE (Decreto nº 8.205/02) e do RICMS/97.

Nesse sentido há duas linhas de interpretação, construídas na 2ª Instância do CONSEF, que afastam a exigência fiscal, seja na perspectiva da possibilidade da “purgação da mora”, pela aplicação do instituto da denúncia espontânea, seja através do chamado “arrependimento eficaz”, instituto de direito penal. Em ambas as linhas hermenêuticas, o efeito sancionatório da exigência fiscal não seria válido, conforme abaixo:

- 1º. O entendimento sustentado na peça defensiva é na direção de que tendo a impugnante recolhido o ICMS dos meses autuados, relativos à parcela não dilatada do Desenvolve, antes do início de qualquer procedimento fiscal, caracterizada estaria a denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN e art. 912, inc, I, do RICMS/97, que afasta a aplicabilidade de qualquer sanção, seja aquelas pertinentes ao imposto recolhido a destempo, seja a sanção decorrente, relativa à perda do benefício do DESENVOLVE no mês correspondente. Essa é a linha de interpretação que predominou na Decisão contida no Acórdão nº 0207-12/08, conforme trecho transcrito de sua ementa: *“PROGRAMA DESENVOLVE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. PERDA DO BENEFÍCIO EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. (...) A empresa efetuou pagamento do imposto devido, mediante ‘denúncia espontânea’, apresentada antes da ação fiscal. Afastada a exigência tributária. Infração improcedente. Recurso Provido. Decisão unânime”*.
- 2º. O entendimento esposado pela Procuradoria Estadual (PGE), nos Pareceres de lavra do Procurador Assistente, Dr. José Augusto Martins Junior, é no sentido de que *“o simples fato do não recolhimento ao erário do imposto não incentivado não teria, com efeito, imediato a perda do benefício Contudo, ... a conclusão acima entabulada, não pode ter conotação absoluta, sofrendo temperamentos da própria legislação de regência”*. Ainda nessa perspectiva, entende a PGE que: *... o disposto no art. 18 do Decreto nº 8.205/02 deve ser entendido com regra sancionatória, e, portanto, sujeita à hipótese do arrependimento eficaz que se configurou no presente processo”*. Estes argumentos foram utilizados no voto contido na Decisão que faz parte do Acórdão nº 0265-12/11, cuja ementa, no trecho referente à matéria, traz os seguintes dizeres: *BENEFÍCIOS FISCAIS, DESENVOLVE. SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Modificada a decisão recorrida. Não restou configurada a hipótese para a perda do benefício fiscal, visto que os recolhimentos do imposto não sujeitos à dilação de prazo foram efetuados antes de iniciado o procedimento fiscal, devendo, portanto, serem considerados espontâneos, restando purgada a mora”*.

Seja que linha argumentativa venha a ser adotada, todas elas tracejam na mesma premissa: a norma do art. 18 do Decreto nº 8.205/02 é sancionatória e sua aplicação, por força do art. 4º, do mesmo Decreto, deve ser feita em conjunto com as regras do RICMS que tratam do pagamento do imposto. Em assim sendo, a interpretação do comando normativo do art. 18 não pode ser feita de forma isolada e literal. Necessário se faz recorrer à visão sistemática das normas de regência do ICMS, em especial, as regras do RICMS/97.

Em qualquer ramo do direito o interprete deve sempre partir do texto da norma para fazer a interpretação do seu conteúdo, mas a função hermenêutica nunca se esgota na leitura isolada do comando legal, em especial, se este comando necessita para a sua correta aplicação do concurso de outras normas. É o que se verifica no caso em exame.

Frente ao acima exposto, entendo que o contribuinte purgou a mora, ou seja, voltou a se situar na condição de adimplente perante a Fazenda Pública Estadual, ao efetuar os pagamentos do imposto não incentivado, referente aos meses de nov/10, fev/11, ago/11 e set/11, pois apesar desses pagamentos terem sido realizados após o prazo regulamentar (dia 09 do mês subsequente), foram, todavia, concretizados antes do início de qualquer procedimento fiscal contra a empresa impugnante. Ficou afastada assim a possibilidade de aplicação das sanções decorrentes, entres elas, a multa pela falta de recolhimento do tributo propriamente dito, contida no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, no montante de 60% do valor do imposto e também a sanção, decorrente, prevista, no art. 18, do Decreto nº 8.205/02, de perda ou suspensão do benefício do DESENVOLVE, nos meses acima citados, pelas mesmas razões.

Voto, portanto, pela IMPROCEDÊNCIA, da infração nº 2. Nos demais itens acompanho o voto do Sr. Relator.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **295309.0091/12-3**, lavrado contra **PRATIGI ALIMENTOS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$161.552,46**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VIII, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de abril de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE