

**A. I. N°** - 148714.0041/12-1  
**AUTUADO** - FIXAR INDUSTRIAL LTDA.  
**AUTUANTE** - MARIA DA CONCEIÇÃO MACIEL PAOLILO  
**ORIGEM** - INFRAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 07. 11. 2013

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0256-01/13

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. 2. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. PERDA DO BENEFÍCIO RELATIVAMENTE À PARCELA INCENTIVADA. O autuado efetuou o pagamento do imposto devido, em relação às parcelas não sujeitas ao benefício do Desenvolve, antes do início da ação fiscal, e a purgação da mora implica a manutenção do benefício. Precedentes deste Conselho. Lançamento indevido. 3. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Notas Fiscais referentes a entradas de bens do ativo imobilizado, materiais de uso e consumo e devoluções de mercadorias precisam ser escrituradas para que a fiscalização possa exercer o devido controle sobre os pagamentos das diferenças de alíquotas e dos créditos fiscais, inclusive do CIAP. Provado que no levantamento das Notas Fiscais de entrada foi incluída indevidamente uma Nota Fiscal de saída. Reduzido o valor da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 17.12.12, acusa os seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, nas aquisições de mercadorias vindas do Sul, sendo glosado crédito no valor de R\$ 3.138,49, com multa de 60%;
2. recolhimento de ICMS efetuado a menos, 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 de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (Desenvolve), sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.094.899,01, com multa de 60%;
3. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação [operações tributáveis pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$ 18.634,70, equivalente a 10% do valor das entradas não registradas.



O contribuinte apresentou defesa (fls. 132/151) dizendo que, com relação ao item 1º, adimpliu o valor autuado, conforme comprovante anexo.

Quanto ao item 2º, alega em preliminar que o lançamento está eivado de vício de forma e de fundo, pois não condiz com os fatos e não está de acordo com a melhor interpretação da legislação do Desenvolve, haja vista que, além de não corresponder à interpretação teleológica que se espera do agente fiscalizador, não se coaduna com os princípios da boa-fé, da ordem econômica e da razoabilidade e proporcionalidade. Sustenta a nulidade do item 2º, argumentando ser impossível a conversão do ICMS incentivado em ICMS normal. Alega que a fiscalização desconsiderou os valores integrais já adimplidos a título de ICMS incentivado para considerá-los como normais. Observa que o Programa Desenvolve prevê para o estabelecimento habilitado o diferimento do ICMS incentivado, prevendo ainda descontos no caso de ser feito o pagamento antecipado, situação em que, apesar do pagamento a menos (com desconto), é concedida a quitação de todo o montante do ICMS dilatado, conforme a interpretação que se infere do Decreto 8.205/02, em seu art. 6º, § 3º *[sic]*, que transcreve. Faz ver que, segundo esse dispositivo, uma vez realizado o adimplemento antecipado de parte da parcela sujeita à dilatação, reputa-se quitado o montante proporcional a essa parcela na totalidade do valor dilatado. Com base nessa interpretação, o autuado alega que, ao aplicar o mesmo entendimento, já tendo sido realizado o pagamento antecipado do valor incentivado, e tendo recebido portanto a quitação da integralidade do ICMS dilatado, não há por que se admitir que a fiscalização desconsidere esse adimplemento, convertendo o valor pago em ICMS não incentivado. Sustenta que, tendo sido regularmente adimplidos no prazo legal todos os recolhimentos das parcelas incentivadas do ICMS, e uma vez que a auditora não fez expressamente qualquer ressalva a esses pagamentos, ocorreu a extinção da obrigação tributária, e não poderia a fiscalização considerá-los normais, de forma a cobrar o imposto sob o falso pressuposto de recolhimento a menos do ICMS não incentivado, em especial pelo fato de este também estar inteiramente quitado com os acréscimos moratórios. Conclui a preliminar dizendo que as premissas fáticas que lastrearam a autuação não se coadunam com a infração imputada, e por isso o lançamento do item 2º é nulo.

Quanto ao mérito, no tocante ao item 2º, o autuado diz que a empresa, a fim de ganhar competitividade no mercado, pleiteou sua inclusão no Programa Desenvolve, o que foi conseguido por meio da Resolução nº 36/06, passando a cumprir desde então todas as obrigações que lhe foram impostas, recolhendo regularmente o imposto de suas operações com os benefícios do referido programa, de modo que a empresa foi surpreendida com este Auto, em que o fisco pretende o seu desenquadramento do Desenvolve em relação aos meses de janeiro de 2009 a agosto de 2010, valendo-se da regra do art. 18 do Decreto nº 8.205/02 *[sic]*, segundo o qual a empresa habilitada que não recolher ao tesouro estadual, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo perde o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.

O autuado ressalta que, ao longo do período que vem usufruindo do Desenvolve, sempre buscou pagar tempestivamente o imposto não sujeito à dilação, porém, nos meses de janeiro de 2009 a agosto de 2010, os recolhimentos foram feitos a destempo, em que pese terem sido completamente adimplidos, inclusive com os acréscimos moratórios pertinentes, bem antes da ação fiscal, e tal fato não significa conduta culposa ou dolosa, mas sim, atesta o compromisso e interesse em cumprir suas obrigações. Pondera que, pelo fato de o pagamento do ICMS normal não incentivado ter sido feito com os acréscimos moratórios, ocorreu a purgação da mora, inexistindo qualquer prejuízo ao erário. Aduz que em todos os meses fez o pagamento da parcela não incentivada com todos os acréscimos pertinentes à mora, e por isso a descrição fática da autuação não tem razão de prosperar, pois consta no Auto que o fundamento da autuação seria o recolhimento a menos de ICMS em virtude da falta de recolhimento na data regulamentar da parcela não sujeita a dilação do prazo, porém, tendo sido adimplidos todos os acréscimos moratórios decorrentes da extemporaneidade do pagamento, não há por que se falar em recolhimento a menos, pois os acréscimos moratórios visam exatamente



recompor o montante exigido pelo estado, a fim de que reste quitada a obrigação sem prejuízo para o credor.

Reclama que a autuante, ao contabilizar os valores efetivamente adimplidos a título de ICMS não incentivado, deixou de considerar o valor de R\$ 1.752,05 referente a DAE com vencimento em 9.8.09.

Aduz que o art. 18 do Decreto nº 8.205/02 *[sic]* não deve ser interpretado de forma isolada, fazendo-se mister analisar teleologicamente o quanto perquirido pelo legislador. Fala do objetivo do Programa Desenvolve. Considera não ser lógico punir com rigidez a empresa que, enfrentando dificuldades financeiras, não paga a parcela não incentivada do imposto, tendo por isso sobre si nova dificuldade, com o afastamento do incentivo oferecido pelo Programa Desenvolve, mesmo tendo havido purgação da mora. Argumenta que o pagamento, mesmo feito a destempo, se acompanhado dos acréscimos decorrentes do atraso, deve ser considerado eficaz e equiparado à denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN. Socorre-se dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Tece considerações acerca do benefício que lhe foi outorgado pelo Programa Desenvolve, fazendo um cálculo hipotético, considerando que a empresa tenha realizado operações de circulação de mercadorias no importe de R\$ 1.000.000,00, caso em que o ICMS a ser pago seria de R\$ 61.200,00, o que equivale a uma carga tributária efetiva de 6,12%, enquanto que o ICMS fora do referido programa seria de 17%, ou seja, R\$ 170.000,00. Alega que, ao realizar as operações, em razão da repercussão do ICMS, a empresa apenas fez incluir no preço dos produtos a carga tributária relativa ao Desenvolve, de forma que eventual exigência fora do referido regime teria que ser inteiramente absorvida pela empresa, que não poderia repassar esse encargo financeiro às operações realizadas no passado, havendo neste caso um aumento de 391% do tributo adimplido, e com a multa de 60% resulta um aumento de 737% do valor originariamente apurado e pago.

Aduz que muitas vezes os adquirentes dos produtos, cientes da existência dos benefícios do Desenvolve, exigem a redução do valor das mercadorias, de modo que, ao se retirar o incentivo, resulta um demasiado prejuízo.

Quanto ao item 3º, diz que a parcela com data de ocorrência de 28.4.09 diz respeito à aquisição de um caminhão para o ativo imobilizado, tendo sido devidamente contabilizada, de modo que a não escrituração no livro fiscal gerou tão somente prejuízo à empresa, que deixou de se creditar no valor correspondente ao crédito fiscal.

Com relação à parcela referente a 27.5.10, alega que se trata de duas Notas Fiscais de devolução (Notas 3944 e 3945), e em se tratando de devolução há a permissão de utilização do crédito, de forma que a não escrituração nos livros fiscais não traria nenhum malefício para o estado. Alude à previsão do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, alegando que não se verifica neste caso a existência de qualquer intuito lesivo.

No tocante à parcela de novembro, alega que, dentre as Notas Fiscais, consta uma Nota de saída (NF 1845), que foi considerada pela autuante como se fosse uma Nota de entrada, no valor de R\$ 4.605,00, datada de 24.11.10, encontrando-se devidamente escriturada.

Com relação à parcela de dezembro, alega que se trata de aquisições para uso e consumo, e o fato de não terem sido escrituradas não representa qualquer intuito de dolo, fraude ou simulação, e não implica falta de recolhimento de qualquer imposto, razão pela qual deve ser aplicado o § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Requer o cancelamento da penalidade, ou sua redução para 1%.

Pede que se declare a nulidade do item 2º, ou sua improcedência, e que o item 3º seja declarado improcedente. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 188-189) observando que o autuado reconheceu a veracidade da autuação objeto do item 1º.



Quanto ao item 2º, diz que, exercendo atividade vinculada, apenas aplica as determinações legais. Transcreve o art. 18 do Decreto nº 8.205/02 *[sic]*. Diz que foi aplicada a legislação, e as alegações do contribuinte não conseguem elidir a ação fiscal.

No tocante ao item 3º, diz que reitera a autuação quanto às Notas Fiscais 19640, 3944 e 3945. Reconhece que o contribuinte comprovou que a Nota Fiscal 1845 é uma Nota de saída, e portanto esse valor deve ser abatido da planilha.

Dada ciência do teor da informação ao contribuinte, este se manifestou (fls. 193/196) dizendo que, por meio de singela informação, a autuante se restringe a realizar breves considerações acerca dos itens 2º e 3º, não enfrentando os argumentos da defesa, apenas dizendo que havia aplicado a legislação, mantendo a autuação, exceto quanto a parte do débito relativamente ao item 3º. Observa que a autuante deixou de tratar a respeito da preliminar de nulidade do item 2º, e ainda, sob a fácil justificativa de ter cumprido a legislação, não se manifestou a respeito dos documentos anexados à impugnação e não contestou os argumentos *a)* quanto à inaplicabilidade do art. 18 do Decreto nº 8.205/02, *b)* quanto à exigência desproporcional de encargo não transferível aos adquirentes dos produtos, *c)* quanto ao cumprimento integral da obrigação, não tendo a fiscalização apurado qualquer diferença no cálculo dos saldos devedores de ICMS, e *d)* quanto à inexistência de qualquer prejuízo ao erário, uma vez que o montante devido ingressou efetivamente em favor do tesouro estadual. Aduz que a inércia da auditora apenas corrobora os argumentos escandidos na defesa.

Destaca que a auditora também deixou de manifestar-se acerca dos documentos 5 e 6, anexos à defesa, que comprovam que os demonstrativos fiscais deixaram de considerar o recolhimento no valor de R\$ 1.752,05.

Considera que a ausência de manifestação quanto a tais documentos evidencia a concordância tácita relativamente aos argumentos da defesa.

Com relação ao item 3º, observa que a auditora não se manifestou a respeito dos argumentos da defesa em relação à sua boa-fé e inexistência de prejuízo ao estado, uma vez que todo o imposto devido foi recolhido, circunstâncias que trazem como consequência a aplicação do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, de sorte a compatibilizar a sanção aplicada com a obrigação acessória tida como não cumprida.

Reitera todos os termos da impugnação apresentada. Pugna pela nulidade do item 2º e, subsidiariamente, pela sua improcedência, e pede a improcedência do item 3º, ou seu cancelamento ou redução.

Ao ter vista dos autos, a autuante voltou a manifestar-se (fls. 200-201) dizendo que, no tocante ao item 2º, o contribuinte reivindica o abatimento no valor de R\$ 1.752,05, referente ao mês de julho de 2009, tendo o imposto sido pago em 25.9.09, e diz que efetivamente a reclamação do contribuinte procede, devendo ser corrigido o lançamento do citado mês para R\$ 52.122,10.

Quanto ao mais, diz que não lhe cabe tecer considerações acerca do método teleológico, análise de boa-fé, avaliação da ordem econômica ou qualquer argumentação que extrapole a análise da aplicação da legislação. Aduz que benefício fiscal, como o próprio nome indica, visa a beneficiar o contribuinte, que tem a livre escolha de utilizá-lo ou não, e, ao decidir pela sua utilização, é necessário o cumprimento das obrigações oriundas do mesmo, ou seja, existem obrigações e prazos a serem cumpridos, sendo que a questão dos prazos é deveras importante no ordenamento jurídico do estado, daí a expressão “a lei não protege os que dormem”.

Com relação ao item 3º, diz que reitera a autuação quanto às Notas Fiscais 19640, 3944 e 3945. Quanto à alegação de que a Nota Fiscal 1845 seria uma Nota de saída, diz que o fato não procede, porque, conforme a fl. 118, a NF-e da Indufor Equipamentos a Indução Ltda. indica que a autuação está correta, e portanto deve-se desconsiderar a informação prestada à fl. 189.



## VOTO

Compõe-se este Auto de 3 lançamentos.

O contribuinte reconheceu e pagou o débito do 1º lançamento.

O 2º diz respeito a imposto pago a menos em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o contribuinte o direito ao benefício em relação à parcela incentivada, prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (Desenvolve).

A defesa suscitou uma preliminar que, na verdade, constitui matéria de mérito, pois o que chama de vícios de forma e de fundo diz respeito na verdade ao cerne da questão que motivou o lançamento.

No tocante aos aspectos materiais do lançamento, em face de questão suscitada pela defesa, a autoridade fiscal na manifestação às fls. 200-201 reconheceu que se equivocou no cálculo do imposto relativo ao mês de julho de 2009, pois o imposto havia sido pago em 25.9.09, e propôs a redução do débito daquele mês.

Já no tocante aos aspectos jurídicos, a análise dessa questão comporta dois enfoques. O primeiro é o mais simples e direto, considerando a estrita literalidade da norma, e raciocina-se assim: nos meses considerados na autuação, o autuado não faz jus ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa do Desenvolve, em virtude da falta de pagamento do tributo na data regulamentar, considerando-se que uma coisa é pagar o imposto, e outra coisa é pagar o imposto no prazo, partindo-se do pressuposto de que o legislador fixou um requisito para fruição do benefício – o pagamento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, de modo que, se o tributo não é pago ou é pago fora do prazo, não é preenchido aquele requisito. Já atuei como relator em caso semelhante, e foi assim que decidi.

Porém, na sessão de julgamento, ao fazer a sustentação oral, o defensor do autuado exibiu duas decisões da 2ª Câmara deste Conselho que abrem as cortinas para uma visão mais abrangente dos propósitos do legislador quanto a essa questão. Trata-se dos Acórdãos CJF 0207-12/08 e CJF 0027-12/09. Em ambos os casos, por unanimidade, apreciando Recursos Voluntários de julgados que haviam mantido os lançamentos sobre casos rigorosamente idênticos ao do presente Auto, a 2ª Câmara reformou as decisões, dando provimento aos Recursos e julgando improcedentes os lançamentos, com o fundamento de que, ao ser feito espontaneamente o pagamento do imposto com a purgação da mora, foi atendido o requisito para fruição do benefício.

No primeiro julgamento, Acórdão CJF 0207-12/08, o nobre Relator, considerando que o contribuinte havia pago o imposto antes da ação fiscal, evoca os efeitos jurídicos do instituto da denúncia espontânea. A tese esposada naquele caso é de que o art. 18 do Regulamento do Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.205/02, configura uma penalidade, pois tem natureza punitiva ou sancionatória, haja vista que aquele artigo está inserido num capítulo intitulado “Deveres e Sanções”. Sendo assim, aquele dispositivo não é norma de concessão de incentivos, e sim norma sancionatória, e, sendo norma sancionatória, aplica-se a regra do art.118 do CTN acerca da responsabilidade por infrações, segundo o qual a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, quando acompanhada do pagamento do tributo e juros de mora. No julgamento do qual resultou o supracitado acórdão, a ilustre Procuradora emitiu parecer reconhecendo não haver dúvida de que a norma do art. 18 do Regulamento do Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.205/02, tem natureza sancionatória, pois ali estão previstas uma conduta infracional (a falta de recolhimento da parcela de ICMS não sujeita à dilação de prazo na data prevista em regulamento) e uma penalidade (perda do benefício em relação à parcela incentivada naquele mês), estabelecidas numa relação de causa e efeito. Sustentou o Relator naquele caso que a denúncia espontânea afasta a multa incidente sobre a infração confessada e também abrange outras espécies de penalidade previstas na legislação, notadamente aquelas que se



relacionem apenas indiretamente com a infração objeto da denúncia espontânea, salvo as sanções de natureza penal. O Relator concluiu que, diante da complexidade das normas tributárias, uma interpretação mais ampla do art. 138 do CTN é mais consentânea com o princípio de na dúvida pró réu.

Já no segundo julgamento, Acórdão CJF 0027-12/09, o nobre Relator, ao apreciar o mérito da lide, fez ver que restou provado que o sujeito passivo efetuou a quitação de parcelas em atraso e fez denúncia espontânea do imposto não incentivado, via parcelamento, das outras parcelas, antes de iniciada a ação fiscal que resultou na lavratura do Auto, tendo a autoridade autuante reconhecido na informação fiscal a existência dos pagamentos. O Relator concluiu naquele caso que, uma vez denunciado o imposto em atraso, com o conseqüente recolhimento homologado pelo ente tributante, nada mais razoável que a parcela dilatada fosse também incluída naquele ato, inclusive a salvo de aplicação de multa por infração ou de qualquer outra conseqüência sancionatória. Aduz que a concessão do parcelamento pela administração tributária afasta a possibilidade de aplicação de sanções, em especial a perda do benefício fiscal. Conclui que o contribuinte preservou o benefício do Desenvolve porque teve a cautela de purgar a mora com o recolhimento do imposto não incentivado antes do início da ação fiscal. Enfim, a infração foi descaracterizada e o Auto foi julgado improcedente.

Este Conselho não pode ter dois pesos e duas medidas. Duas decisões da 2ª Câmara, em casos absolutamente idênticos, julgaram improcedentes as autuações nos AI 206918.0004/06-7 e 108595.0002/07-5, inclusive em face de parcelamento. Também no caso presente o contribuinte purgou a mora com o recolhimento do imposto não incentivado antes do início da ação fiscal. Sendo assim, decidir de modo diverso seria atentar contra o princípio da segurança jurídica. Seguindo a orientação da 2ª Câmara nos acórdãos citados, considero indevido o lançamento do 2º item deste Auto.

O 3º item cuida de uma multa por falta de registro, na escrita fiscal, da entrada de mercadorias. O autuado alega que as Notas Fiscais não escrituradas se referem a bem do ativo imobilizado, materiais de uso e consumo e devoluções de mercadorias. Notas Fiscais relativas a esses fatos precisam ser escrituradas para que a fiscalização possa exercer o devido controle sobre os pagamentos das diferenças de alíquotas e dos créditos fiscais, inclusive do CIAP.

Porém o contribuinte observou que a Nota Fiscal 1845, do mês de novembro de 2010, foi considerada como se fosse uma Nota de entrada, mas é uma Nota de saída e se encontra escriturada.

Na informação fiscal, a autuante reconheceu o equívoco e concordou que o valor correspondente deveria ser abatido. Porém, em manifestação posterior, a autuante voltou atrás, dizendo que, conforme a fl. 118, a NF-e da Indufor Equipamentos Ltda. indica que a autuação está correta, e portanto deve ser desconsiderada a informação anterior.

A nobre autuante se equivocou em sua segunda manifestação. Há de prevalecer o que dissera na informação fiscal. A Nota Fiscal a que a autuante se refere, à fl. 118, emitida pela Indufor Equipamentos a Indução Ltda., apesar de ter o mesmo valor (R\$ 4.605,00), não é a NF nº 1845, como supõe a autuante – trata-se da NF nº 652. A Nota Fiscal impugnada é a de nº 1845, e, de acordo com o DANFE à fl. 123, trata-se de Nota Fiscal de saída emitida pelo autuado.

Deve-se portanto excluir o valor de R\$ 460,50 em novembro de 2010, remanescendo a multa no valor de R\$ 582,80 (R\$ 1.043,30 menos R\$ 460,50). O total do item 3º, de R\$ 18.634,70, fica reduzido para R\$ 18.174,20.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já paga.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **148714.0041/12-1**, lavrado contra **FIXAR INDUSTRIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto



no valor de **R\$ 3.138,49**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$ 18.174,20**, prevista no inciso IX do art. 42 da supracitada lei, e dos demais acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20.12.11.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR