

PROCESSO - A. I. Nº 295309.0091/12-3
RECORRENTE - PRATIGI ALIMENTOS S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0041-05/13
ORIGEM - INFAZ CRUZ DAS ALMAS
INTERNET - 05/05/2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0104-12/14

EMENTA: ICMS. 1. DIFERIMENTO. FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES A ESTABELECIMENTO DE CONTRIBUINTE PARA ALIMENTAÇÃO DE SEUS EMPREGADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO FORNECEDOR. Nos termos do Art. 156, inciso I do CTN extingue-se o crédito tributário com o pagamento total do débito pelo sujeito passivo, ficando, conseqüentemente, também extinto o processo administrativo fiscal em conformidade com o inciso IV, do artigo 122, do RPAF/99. 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. Entretanto, antes da ação fiscal o recorrente recolheu parte do imposto ora exigido em relação aos meses de novembro de 2010 e agosto de 2011. Infração mantida parcialmente. Recurso Voluntário **PREJUDICADO em relação ao item 1 e **PARCIALMENTE PROVIDO** em relação ao item 2. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 5ª JJF (Acórdão JJF nº 0041-05/13) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 25/09/2012, para exigir ICMS no valor de R\$166.997,20, em razão de quatro infrações à norma tributária deste Estado.

Entretanto somente fazem parte do Recurso interposto, as infrações 1 e 2 que são as seguintes:

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%.

A 5ª JJF proferiu a seguinte Decisão em relação às infrações ora em combate, após rejeição das nulidades arguidas:

[...]

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 Gerência 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, inegavelmente fora do prazo regulamentar.

O sujeito passivo trouxe aos autos decisões desse Contencioso Administrativo, conforme Acórdão CJP 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 CJP, 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 CJP 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.

[...]

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

VOTO DIVERGENTE (Infração 2)

Peço vênha 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 os 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 das 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 ao 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 C.J.F.

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 inteligência 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.

Inconformado com a Decisão proferida pela 5ª JF, o contribuinte, por representante legalmente constituído, interpôs Recurso Voluntário (fls. 229/238).

Abordando primeiramente a infração 2, ressalta não haver dúvidas a respeito dos pagamentos que realizou antes da ação fiscal das parcelas não incentivadas, embora fora do prazo estatuído pela legislação posta. Assim, não havendo qualquer dúvida sobre este fato, afirma restar caracterizado o instituto da denúncia espontânea, vez que:

1. A infração prevista no art. 18 do Decreto n° 8.205/02 está enquadrada no capítulo de “DEVERES E SANÇÕES”.
2. O art. 4° do Decreto n° 8.205/02 determina que o recolhimento do ICMS pelo beneficiário do DESENVOLVE obedecerá às normas vigentes na legislação do ICMS;
3. O RICMS/97, vigente à época, previa o cancelamento de benefícios fiscais como hipótese de PENALIDADE (cf. art. 914, inciso III);
4. O art. 912 do RICMS/97, vigente à época, de forma expressa, previa a exclusão de penalidade em caso de denúncia espontânea pelo contribuinte;
5. O art. 138 do CTN, norma geral e abstrata, também prevê a exclusão de penalidade/responsabilidade em caso de denúncia espontânea.

E para consubstanciar tal tese, apensa aos autos cópias de Parecer exarado pelo Procurador do Estado, Dr. José Augusto Martins Junior no AI 206918.0004/06-7, Parecer da n. Procuradora do Estado, Dra. Maria Dulce Baleeiro no AI 874611.000/08-8 e dos Acórdãos CJF n^{os} 0207-12/08, 0027-12/09 e 0265-12/11 e afirma ser irretocável o voto divergente exarado pelo n. Julgador Tolstoi Seara Nolasco no presente PAF.

Por fim, sacando do princípio da eventualidade, diz que caso as razões apresentadas não sejam aceitas, requer a dedução dos pagamentos efetuados (parcela dilata e não dilatadas) em relação à exigência do imposto.

Quanto à infração 1, diz que da análise da legislação aplicável ao fato apurado com a sistemática de arrecadação do Simples Nacional, restava claro que não poderia ser sustentada a ação fiscal.

E neste caminho, abordando as determinações do art. 343, XVIII, do RICMS/97 e a forma de arrecadação do Simples Nacional, entende que o diferimento previsto no art. 343, do RICMS/97 não se subsume à hipótese de substituição por diferimento conforme comando do art. 7°, da Lei n° 7014/96, conforme discorre.

Requer o provimento do Recurso interposto e a improcedência das infrações ora discutidas.

Às fls. 312/317 o recorrente informa à este Colegiado a sua renúncia à discussão da infração 1, pelo fato de ter aderido aos benefícios da Lei n° 12.903/2013. Apensa cópia do pagamento efetuado.

Às fls. 320 dos autos foi apensado o Termo de Confissão de Dívida assinado pelo recorrente quanto a infração 1.

A PGE/PROFIS em seu opinativo jurídico da lavra do n. Procurador do Estado Dr. José Augusto Martins Júnior (fls. 340/341 verso) assim se posiciona:

Pois bem, o deslinde da presente controvérsia, a nosso sentir, passa apenas pela análise da existência ou da denúncia espontânea nas hipóteses de não recolhimento no imposto não dilatado no benefício do Desenvolve.

Pois bem, diferentemente do aduzido no apelo voluntário, que trouxe a baila posicionamento de minha lavra que, de forma aparente, apoiaria sua tese recursal, não merece suporte, pois produzido em contexto legal diferenciado, quando existia ainda a possibilidade de purgação de mora pelo contribuinte.

Ou seja, até o ano de 2008, possibilitava-se com amparo no Decreto Regulamentar do Desenvolve, uma espécie de purgação de mora, com efeitos semelhantes a um arrependimento eficaz ou denúncia espontânea, em que não se operaria a perda do benefício, após um período intermediário de suspensão da benesse.

Após o Decreto n° 11.16708, efeitos a partir de 09/08/08, esta situação deixou de existir, sendo de consumação automática a infração e, de forma concomitante, o efeito da perda do benefício, benesse esta de índole condicionada.

Aliás, tem absoluta lógica a mudança da legislação, pois a possibilidade de purgação de mora outrora existente esvaziava completamente a eficácia do cumprimento dos requisitos para gozo do benefício.

Ademais, calha apontar, o benefício do desenvolve, por ser um incentivo de índole tributária/financeiro, não se amolda a idéia da denúncia espontânea, pois o pagamento na mesma seria do imposto devido, que compreenderia o pagamento do 100% do imposto, ou seja, do imposto norma e postergado, pois a tributo dilatado e normal, fazem parte do termo “imposto devido”.

Neste passo, o pagamento do imposto devido, a meu sentir, deveria ser não somente do imposto normal, mais do imposto total, sem a dilação, por se tratar a postergação dum simples incentivo financeiro.

Neste sentido, comungo integralmente com a Decisão de piso no sentido da inaplicabilidade da denúncia espontânea do caso em epígrafe.

Opina pelo Improvimento do Recurso interposto.

Às fls. 343/344 consta extrato de pagamento da infração 01 realizada pelo recorrente com o benefício da Lei nº 12.903/2013

VOTO

O recorrente, antes do julgamento do presente feito, utilizando-se do benefício que lhe conferiu a Lei nº 12.903/2013 recolheu aos Cofres Públicos os valores concernentes à infração 1. Em assim sendo, renunciou, por força legal, a discussão travada e apresentada quando do seu Recurso Voluntário, tornando-o ineficaz quanto à referida infração, conforme previsto pelo Art. 122, inciso IV do RPAF/BA. Em consequência, prejudicado o Recurso interposto em relação a infração 1.

Passo a análise e Decisão da infração 2, única restante do Recurso Voluntário interposto que diz respeito a recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude da falta de pagamento, na data regulamentar, das parcelas não sujeitas à dilação de prazo, por se considerar que, em virtude desse fato, o contribuinte perdeu o direito ao benefício em relação às parcelas mensais incentivadas, conforme Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE).

O cerne da discussão travada pelo recorrente é que este CONSEF acolha a denúncia espontânea que realizou antes da ação fiscal das parcelas do ICMS não incentivado e recolhido fora do prazo legal para, com este acolhimento, destituir a ação fiscal.

O Estado, visando incentivar sua indústria, optou por conceder dilação de prazo do pagamento do ICMS para aquelas empresas que aqui se instalarem, ou mesmo que já instaladas, ampliassem seu parque industrial. Entretanto tal benefício fica condicionado ao cumprimento da norma estabelecida, que deve ser interpretada literalmente, pois no caso, ela deve proteger o ente tributante para que essas concessões não sejam ampliadas a operações, mercadorias ou mesmo situações outras em que o Estado não pretendeu concedê-las, ou mesmo expressamente a vedou, e tudo com base no art. 111, II, do Código Tributário Nacional – CTN.

No presente caso, através da Lei nº 7980/01, o Estado da Bahia institui o Programa de Desenvolvimento Industrial e Integração Econômica do Estado da Bahia, objetivando *fomentar e diversificar a matriz industrial e agro industrial do Estado da Bahia*. Dentro deste escopo, concedeu o benefício fiscal da dilação do prazo de pagamento de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitado a 72 meses, o diferimento do lançamento e pagamento do ICMS (art. 2º) e indicou os procedimentos para fins de apuração e recolhimento do ICMS devido (art. 5º).

E, como não poderia deixar de ser, estabelece que tais normais devam ser regulamentadas (art. 8º), visando, sempre, seus objetivos indicados no art. 1º.

Portanto, toda a situação ora discutida tem por base as determinações legais contidas no Decreto nº 8205/02 que regulamenta o benefício fiscal do DESENVOLVE, sendo elas as que prevalecem em relação ao benefício fiscal concedido, por possuir caráter excepcional e específico. Assim, ao estabelecer no seu art. 4º de que o recolhimento do ICMS pelo beneficiário do DESENVOLVE obedecerá às normas vigentes na legislação do imposto, significa a obediência a norma tributária posta e específica. E assim não poderia deixar de ser, pois, não podemos esquecer que o Decreto nº 8205/02 “*Aprova o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE e constitui o seu Conselho Deliberativo*”.

Caminhando na análise da legislação posta e específica, o seu Capítulo IV trata dos “Deveres e Sanções” e determinava o seu art. 18 até a data de 09/08/08.

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.

“§ 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.”

Diante deste contexto, caminhou a Procuradoria do Estado, através do Parecer exarado pelo n. Procurador Dr. José Augusto Martins Junior e apensado aos autos pelo recorrente, no sentido de que a norma acima transcrita abria margem para que se considerasse o prazo de “purgação da mora”, inclusive “*não havendo que se falar sequer em “denúncia espontânea” e, por conseguinte, em lançamento por cometimento de conduta infracional*” (fl. 246 – Parecer fls. 241/246).

Se aplicada no presente caso poderia ela ser aventada já que a exigência fiscal diz respeito a quatro meses alternados.

No entanto, através do Decreto nº 11.167, de 08/08/08, DOE de 09 e 10/08/08, efeitos a partir de 09/08/08, os referidos §§ foram revogados e o art. 18 passou a ter a seguinte redação:

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.

§ 1º Revogado

§ 2º Revogado

§ 3º Na hipótese do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo ser apurado a menor, fica assegurado o benefício em relação à parcela calculada como incentivada naquele mês, caso o pagamento correspondente à parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, escriturada pelo contribuinte, ocorra na data regulamentar.

Diante deste contexto, a sanção imposta pela norma de regência é clara e expressa, ou seja, se o contribuinte não recolher, **no prazo regulamentar** (grifo), a parcela mensal não incentivada perde o direito do benefício fiscal naquele mês do fato apurado e não, é bom frisar, a perda do incentivo fiscal nos outros meses. Inclusive o aspecto temporal do pagamento da parcela não incentivada é fator crucial para que, caso a parcela incentive tenha sido calculada a menor, possa o contribuinte usufruir do benefício mensal ora em combate.

As datas de ocorrências do imposto ora exigido correspondem a novembro de 2010, fevereiro, agosto e setembro de 2011, quando a norma legal vigente é aquela alterada pelo Decreto nº 11.167/08.

Diante deste contexto, não posso alinhar-me com os argumentos exposto pelo recorrente, pelo voto discordante, nem, tampouco, com os julgados deste Colegiado trazidos para corroborar a tese exposta (Acórdãos CJF nº 0027-12/09, 0207-12/08 e 0265-12/11 - fls. 251/279) e do opinativo exarado pela n. Procuradora do Estado em seu Parecer (cópia) constante às fls. 240.

Em primeiro, analisando os Acórdãos trazidos, embora digam respeito a presente matéria, foram eles proferidos com base na anterior vigência das determinações do art. 18 do Decreto nº 8502/02.

Em segundo, não podemos esquecer que a matéria tem regência por norma específica e não geral. Assim sendo, as determinações do art. 138, do CTN e art. 912, do RICMS/97 aqui não podem ser aventadas, já que a sanção a ser aplicada tem expressa determinação. Claramente: denuncia espontânea, mesmo realizada antes da autuação, não purga qualquer mora em relação à presente matéria, pois a norma específica determina que a sanção a ser aplicada é a perda do incentivo **no mês que o imposto não for recolhido no prazo regulamentar**. E neste aspecto, mesmo passando um olhar pela norma anteriormente existente do DESENVOLVE ela não permitia a aplicação do instituto da denúncia espontânea para o específico caso.

Em terceiro, concordo com a PGE/PROFIS em seu Parecer quando pontua que: *Ademais, calha apontar, o benefício do desenvolve, por ser um incentivo de índole tributária/financeiro, não se amolda a idéia da denúncia espontânea, pois o pagamento na mesma seria do imposto devido,*

que compreenderia o pagamento do 100% do imposto, ou seja, do imposto norma e postergado, pois a tributo dilatado e normal, fazem parte do termo “imposto devido”.

Todas estas razões me levam a discordar do posicionamento dos n. Conselheiros exarados nos três Acórdãos trazidos pelo recorrente, bem como, do opinativo da PGE/PROFIS que, de igual maneira, foi apresentado. Inclusive, no Acórdão CJP nº 0265-12/11 o n. relator baseou-se no Parecer exarado anteriormente pela PGE/Profis e ora trazido pelo recorrente e não atentou para a alteração sofrida do art. 18 do Decreto nº 8502/02 a partir de agosto de 2008.

E neste aspecto o voto vencedor proferido pela JJF foi bastante pertinente ao afirmar de que caso este posicionamento fosse aceito *“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”*, ou seja, esvazia completamente a eficácia do cumprimento dos requisitos para gozo do benefício.

E, quanto às determinações do art. 914, do RICMS/97 elas, apenas, corroboram todo o entendimento ora exposto, pois assim determinava:

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

[...]

III - cancelamento de benefícios fiscais;

No caso, o art. 18, do Decreto nº 8502/02 determina a imediata perda do incentivo mensal, como exposto e conforme tem caminhado este CONSEF através dos Acórdãos 0042-11/14, 0044-12/14, 0215-13/12, 0223-11/13, 0292-13/13, 0329-12/12, 0369-11/13, 0393-12/13, de forma exemplificativa.

Consequentemente, ainda que o recorrente tenha recolhido o imposto da parcela não incentivada antes da ação fiscal, como provado, porém após a data regularmente prevista para o seu pagamento, esta atendida a condição (sanção) para a não fruição do benefício da dilação do prazo de pagamento da parcela incentivada no respectivo mês.

Por fim, o recorrente solicita que os valores do imposto recolhido das parcelas incentivadas e não incentivadas nos referidos meses sejam abatidos do ora exigido. Trouxe aos autos os pagamentos realizados.

Para que se possa acolher o argumento recursal, necessário que se analise os pagamentos apresentados pelo recorrente:

1. Pagamentos com código de receita 0806 – ICMS Regime Normal Indústria.

- a) Nos meses de fevereiro, agosto e setembro de 2011 (fls. 304, 299 e 284) se referem aos recolhimentos realizados pelo recorrente em função da apuração mensal do seu conta corrente fiscal, não tendo ligação com a parcela incentivada do DESENVOLVE, como se denota da cópia do seu RAICMS acostado às fls. 137, 149 e 157 dos autos. Inclusive no DAE de pagamento do mês de fevereiro de 2011 o próprio recorrente consignou que o pagamento se referia a parcela não incentivada.
- b) No mês de novembro de 2010 (fl. 290) não se pode saber a que se refere o pagamento realizado já que não corresponde ao valor da parcela incentivada (DPD - fls. 287) porém não dilatada (10% do valor da parcela incentivada), nem, tampouco do valor do ICMS normal devido no mês (RAICMS – fl. 127). Caberia ao recorrente provar o fato.

2. Pagamentos com código de receita 2167 – ICMS Programa DESENVOLVE

- a) Os DAE's, acostados às fls. 288, 302, 295 e 282/283, referentes aos meses de novembro de 2010, fevereiro, agosto e setembro de 2011 correspondente à parcela incentivada pelo Programa DESENVOLVE, porém não dilatadas (10% do valor do incentivo (DPD - fls. 287,

301, 294 e 281) e que o contribuinte obrigado está a recolher mensalmente. Ressalto, por oportuno, que estes valores não foram exigidos na presente autuação e sim, os valores mensais cujos pagamentos foram postergados pelo Programa DESENVOLVE (ICMS DILATADO conforme constam nas DPD – Declaração do Programa Desenvolve a que o contribuinte está obrigado a enviar à SEFAZ, conforme realizado.

b) A cópia do DAE acostado às fls. 306/307 não diz respeito aos meses da autuação (jan/2011).

Assim somente resta analisar os seguintes recolhimentos realizados:

| MÊS/ANO | DAE - VALOR | DAE - FL PAF | PARCELA DILATADA | FL. PAF |
|----------|-------------|--------------|------------------|---------|
| Nov/2010 | 3.337,24 | 292 | 33.372,40 | 287 |
| Ago/2011 | 4.188,61 | 297 | 41.886,10 | 294 |

Consta no DAE do mês de nov/2010 que o pagamento se refere a “*parcela única para pagamento a vista do saldo financiado com redução de 90% conforme DESENVOLVE*”

Diante desta comprovação, dos valores exigidos referentes aos meses de novembro de 2010 e agosto de 2011 devem ser abatidos aqueles valores recolhidos, embora extemporaneamente, antes da ação fiscal. Consequentemente decido pela procedência parcial da infração 2, de acordo com o demonstrativo abaixo:

| OCORRÊNCIA | VENCIMENTO | VLR. HISTÓRICO | VLR. JULGADO-CJF | MULTA |
|--------------|------------|-------------------|-------------------|-------|
| 30/11/2010 | 09/12/2010 | 33.372,40 | 33.039,16 | 60% |
| 28/02/2011 | 09/03/2011 | 28.514,49 | 28.514,49 | 60% |
| 31/08/2011 | 09/09/2011 | 41.886,10 | 37.697,49 | 60% |
| 30/09/2011 | 09/10/2011 | 27.925,84 | 27.925,84 | 60% |
| TOTAL | | 131.698,83 | 127.176,98 | |

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recuso Voluntário interposto, para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração ora em lide, conforme o quadro abaixo:

| INF | RESULTADO | VLR HISTÓRICO | VLR JULGADO | MULTA |
|--------------|---------------------|-------------------|-------------------|-------|
| 01 | PROCEDENTE | 29.852,38 | 29.852,38 | 60% |
| 02 | PROCEDENTE EM PARTE | 131.698,83 | 127.176,98 | 60% |
| 03 | NULA | 5.444,74 | 0,00 | ---- |
| 04 | RECONHECIDA | 1,25 | 1,25 | 60% |
| TOTAL | | 166.997,20 | 157.030,61 | |

Recurso Voluntário PREJUDICADO em relação ao item 1 e PARCIALMENTE PROVIDO em relação ao item 2

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** em relação ao item 1 e **PROVER PARCIALMENTE** quanto ao item 2, o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **295309.0091/12-3**, lavrado contra **PRATIGI ALIMENTOS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$157.030,61**, 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 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA–PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - RPER. DA PGE/PROFIS