

**PROCESSO** - A. I. Nº 148714.0041/12-1  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - FIXAR INDUSTRIAL LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JF nº 0246-01/14  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 20/03/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0043-11/15

**EMENTA:** ICMS. 1. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. PERDA DO DIREITO AO BENEFÍCIO. A falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação do prazo, resulta na perda do direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE NO RESPECTIVO MÊS. Modificada a Decisão recorrida. 2. 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 remanescente, tendo em vista que não houve dolo, fraude ou simulação e o fato de que cuida este item não implicou falta de recolhimento de imposto. Mantido o lançamento da primeira instância. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício, em razão da Decisão proferida pela 1ª JF, constante no Acórdão nº 0246-01/14, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

O Auto de Infração, lavrado em 17/12/2012, acusa o Autuado do suposto cometimento de três infrações, sendo objeto do Recurso de Ofício as infrações 2 e 3:

*INFRAÇÃO 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%;*

*INFRAÇÃO 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.*

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 1ª JF proferiu a

Decisão unânime quanto às infrações objeto de Recurso de Ofício, transcrita abaixo (fls. 265/271):

*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 naquele mês a multa no valor de R\$ 582,80 (R\$ 1.043,30 menos R\$ 460,50), de modo que o total do item 3º, que era de R\$ 18.634,70, passa a ser de R\$ 18.174,20.*

*Resta analisar o apelo do autuado à previsão do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, alegando que não houve dolo, fraude ou simulação e o fato não implicou falta de recolhimento de imposto, razão pela qual pede o cancelamento ou a redução da multa para 1%.*

*O valor mais representativo que compõe este lançamento diz respeito à aquisição de um caminhão para o ativo imobilizado do estabelecimento. A operação foi contabilizada, conforme cópias do Razão e do Diário anexas (fls. 173/178). Faltou apenas o registro da Nota Fiscal no Registro de Entradas. Se a operação fosse interestadual, haveria diferença de alíquotas a ser paga, mas a operação é interna. Sendo assim, o único prejudicado foi a própria empresa, que deixou de utilizar o crédito de R\$ 10.320,00, correspondente ao documento não escriturado na escrita fiscal. Trata-se da Nota Fiscal 19640 da Mobile (fl. 170). Note-se que o valor do crédito não utilizado é superior ao valor da multa aplicada.*

*O autuado pede o cancelamento ou a redução da multa do item 3º para 1%. Considero razoável a redução para 10%, pelas razões acima assinaladas. Tendo em vista que, feita a exclusão da Nota Fiscal nº 1845, que é uma Nota de saída, e não de entrada, o valor remanescente da multa passou a ser de R\$ 18.174,20, sendo que 10% desse valor correspondem a R\$ 1.817,42, e é para esse valor que fica reduzida a multa, com fundamento no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, haja vista que não houve dolo, fraude ou simulação e o fato de que cuida este item 3º não implicou falta de recolhimento de imposto.*

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

De ofício, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu da Decisão prolatada para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Instada a se manifestar sobre a Decisão de piso, o autuado pontua que o resultado do julgamento lhe é favorável, requerendo que seja improvido o Recurso de Ofício e, ato contínuo, que seja mantido o teor do entendimento de 1ª Instância consoante o Acórdão nº 0246-01/14.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão da Decisão de Primeira Instância, ter desonerado parte do débito originalmente cobrado, de R\$2.285.786,36 para R\$9.004,77, consoante disposto no art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

A infração 2 versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em

relação à parcela incentivada, prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE).

O Programa DESENVOLVE incentiva a instalação de novos empreendimentos industriais ou agroindustriais e a expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agroindustriais já instalados, concedendo alguns benefícios, tais como dilação de prazo de 72 meses para o pagamento de 90%, 80% ou 70% do saldo devedor mensal do ICMS; diferimento do ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo fixo e diferimento na aquisição interna de insumos.

Para o deslinde da causa, cumpre analisar a redação atual do artigo 18 do Decreto nº 8.205/2002, que instituiu o benefício fiscal do DESENVOLVE:

*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.*

Pela leitura do artigo acima transcrito, a determinação legal contida no Decreto nº 8.205/02 que regulamenta o benefício fiscal do DESENVOLVE é expressa que caso o contribuinte não recolha no prazo regulamentar a parcela mensal não incentivada, perderá o benefício fiscal naquele mês.

Nesta senda, transcrevo o Parecer da PGE/PROFIS da lavra do n. Procurador do Estado Dr. José Augusto Martins Júnior constante no Auto de Infração nº 295309.0091/12-3:

*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 nº 11.167/08, 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 normal 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 dilatação, 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.*

Cumpre observar que os Acórdãos trazidos em primeira instância, embora digam respeito a presente matéria, foram proferidos antes da alteração da redação do art. 18, trazida pelo Decreto nº 11.167/2008, com efeitos a partir de 09/08/08, que como dito prevê expressamente que deve ser observada a data regulamentar.

Os fatos geradores do presente auto referem-se aos exercícios de janeiro de 2009 a agosto de 2010, razão pela qual a redação anterior da legislação torna-se inaplicável ao caso em tela.

Data máxima vênua, as duas decisões que embasaram a Decisão de piso constituem posições antigas e isoladas, que não se alinham com entendimento adotado por este CONSEF.

Assim, considerando a previsão atual do art. 18, do Decreto nº 8.502/02, as decisões deste Conselho vem sendo pela imediata perda do incentivo mensal, conforme Acórdãos nºs 0209-11/13,

0064-13/13; 0424-13/13; 0042-11/14, 0215-13/12, 0223-11/13, 0292-13/13, 0369-11/13, 0393-12/13, inclusive da própria 2ª CJF, à exemplo dos Acórdãos nºs 0044-12/14, 0329-12/12, 0046-12/13, 0104-12/14.

Desta forma, mesmo que o sujeito passivo tenha recolhido o imposto da parcela não incentivada antes da ação fiscal, porém após a data regularmente prevista para o seu pagamento, a legislação determina a aplicação da sanção para a não fruição do benefício da dilação do prazo de pagamento da parcela incentivada no respectivo mês.

Já a infração 3 imputa ao Sujeito Passivo a falta de registro, na escrita fiscal da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação, sendo que a redução da multa se deu em razão da verificação que a Nota Fiscal nº 1.845, 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 e da aplicação do §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

No caso em apreço, a penalidade aplicada decorre do descumprimento de uma obrigação acessória, sendo conferido ao órgão julgador a possibilidade de reduzir a multa aplicada, desde que se satisfaçam, simultaneamente, três requisitos: 1) a multa decorra de descumprimento de obrigação acessória; 2) reste comprovado que este descumprimento tenha se realizado sem dolo, fraude ou simulação e 3) não implique em falta de recolhimento do imposto.

Não resta dúvida quanto ao cumprimento da primeira condição, tendo em vista que a multa imposta deriva do descumprimento da obrigação acessória registrar a entrada de mercadorias.

No que tange a segunda condição, também vislumbro o seu atendimento, porquanto não consta nos autos nenhum ato de dolo, simulação ou fraude do Sujeito Passivo.

Com referência a terceira condição, como bem pontuou a Decisão de piso, a operação com o valor mais representativo não representou falta de recolhimento do imposto, pois a operação é interna e foi contabilizada no livro Razão e livro Diário.

Assim entendo não haver reparo a fazer na Decisão recorrida que ao verificar o preenchimento das três condições previstas no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, reduziu a penalidade para 10% do valor originalmente cobrado.

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para que a infração 2 seja julgada PROCEDENTE. Assim, o valor do Auto de Infração fica o seguinte:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO-JJF	VLR. JULGADO-CJF	MULTA
01	NÃO IMPUGNADO	3.138,49	3.138,49	3.138,49	60%
02	PROCEDENTE	1.094.899,01	0,00	1.094.899,01	60%
03	PROCEDENTE EM PARTE	18.634,70	18.634,70	1.863,47	-----
<b>TOTAL</b>		<b>1.116.672,20</b>	<b>21.773,19</b>	<b>1.099.900,97</b>	

#### VOTO DIVERGENTE (Quanto à Infração 2)

Peço a devida venia para discordar do entendimento exarado pela n. Conselheira Relatora quanto ao mérito da infração 2.

Esta exação foi assim lançada, *in verbis*:

*INFRAÇÃO 02 - 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 de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (Desenvolve). Multa de 60%. Total da Infração R\$ 1.094.899,01;*

Compulsando os autos, vejo que o Contribuinte realizou o pagamento da parcela incentivada fora do prazo determinado no Decreto nº 8.205/2002, ensejando assim, a aplicação do art. 18 do referido instrumento, que assim determina:

*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.

Julgo que, mesmo diante da alteração legal manejada no citado art. 18, ainda estão presentes os argumentos que consubstanciam o entendimento de que, com o pagamento da parcela incentivada fora do prazo, mas antes da ação fiscal, há purgação da mora pela Denúncia Espontânea.

O primeiro argumento é saber que o art. 18 do Decreto nº 8.205/2002 é uma norma sancionatória. No meu sentir, não paira dúvida que tal medida é uma medida materialmente punitiva.

Dito isso, como fica a Denúncia Espontânea prevista no CTN, no COTEB e na Lei nº 7.014/96? A norma do Regime Especial do Desenvolve se sobrepõe a todas as outras postas no nosso ordenamento jurídico afastando a Denúncia Espontânea? **Entendo categoricamente que não, pois, como sabido, a denúncia espontânea da infração exclui a aplicação de penalidade.**

Para melhor visualizar a questão, transcrevemos as normas do CTN e do COTEB sobre Denúncia Espontânea, *verbo ad verbum*:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

(...)

*Art. 45. Constitui infração relativa ao ICM a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo, especialmente as descritas no artigo 47 desta Lei.*

(...)

*§ 3º A denúncia espontânea da infração, desde que acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto devido e seus acréscimos, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração, exclui a responsabilidade do infrator.*

Neste diapasão, valho-me dos argumentos esposados no Acórdão CJF 0207-12/08, que mesmo respaldado em outras normas, considero que continua válido em sua aplicação ao caso em tela:

#### **VOTO**

*O lançamento de ofício relatado nos leva à discussão de interessantes temas de direito Tributário a exemplo dos efeitos da “denúncia espontânea” e as conseqüências das medidas sancionatórias.*

*Inicialmente equalizemos o conhecimento sobre os fatos: O motivo da autuação: Recolheu a menos o ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar da parcela não sujeita à dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada – 90% prevista pelo Desenvolve, ou seja, o contribuinte não recolheu na data apurada os 10% determinados para manter o benefício, só o fazendo, espontaneamente, após este prazo e, portanto, segundo a interpretação da JJF e do opinativo da PGE/PROFIS houve a perda do benefício e em conseqüência o lançamento procede.*

*O recorrente, como vimos, é empresa do Pólo Petroquímico de Camaçari e exporta parte da sua produção e em razão dessas operações acumula crédito fiscal de ICMS, e somente no mês de setembro de 2005 este valor chegou a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais), em setembro de 2005, quando registrou os referidos créditos no RAICMS de uso especial. Reconhece que a sua intenção de uso do mencionado crédito fiscal acumulado para pagamento de débitos decorrentes de entradas de mercadorias importadas do exterior, não logrou êxito, pois a legislação não permitia tal procedimento.*

*O reconhecimento do referido equívoco e a conseqüente denúncia espontânea facilita nossa interação com os fatos.*

*O argumento posto pelo recorrente é no sentido de que a previsão legal – Art. 18 do Decreto nº 8.205/02 - configura uma penalidade, sendo inequívoca a natureza punitiva ou sancionatória do mesmo e acrescenta que reforça seu argumento o fato da mesma estar prevista no capítulo “deveres e sanções”. Ora, diz o contribuinte: “não havendo a Decisão recorrida reconhecido que foram cumpridos todos os requisitos para gozo dos benefícios da denúncia espontânea, deveria afastar a penalidade prevista no art. 18, do Decreto nº 8.205/02.” Ora, se o art. 914 do RICMS/Ba elenca o cancelamento de benefícios fiscais no rol de penalidades aplicáveis em razão da prática de infrações à legislação do ICMS, como não considerá-la como tal? E que o art. 912 em outra vertente: é possível a aplicação isolada do art. 18, do Decreto nº 8.205/02? Não há dúvidas a interpretação sistemática é absolutamente indispensável em qualquer trabalho de aplicação da norma jurídica.*

*Concordo que este dispositivo legal não é norma de concessão de incentivo, e sim norma sancionatória, pelo que seria precipitado invocar-se o art. 111 do CTN, para justificar a manutenção da penalidade, tal como o fez a Decisão recorrida.*

*Necessitamos para o deslinde da questão, fazermos uma breve exegese do art. 138 do CTN que diz respeito à denúncia espontânea.*

*Sou daqueles que acreditam que este dispositivo abrange as infrações tributárias materiais e formais, pois ambas dizem respeito à obrigação tributária tanto acessória como a principal. Acompanho em parte a opinião da Sra. procuradora que inicialmente emitiu o seu Parecer de que não há dúvida de que a norma do art. 18, do Decreto nº 8.205/02 tem natureza sancionatória pois ali, como bem disse ela, “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.”*

*Entende que para solução da controvérsia é imperioso investigar se a denúncia espontânea afasta ou não a penalidade prevista no art. 18, do Decreto nº 8.205/02. Diz que essa investigação deve atravessar dois momentos: a) confronto do caso concreto com a legislação tributária estadual; b) confronto do caso concreto com a norma do art. 138 do Código Tributário Nacional.*

*Também a acompanho que afirma que “pela literalidade da norma, não restaria dúvida de que o pagamento extemporaneamente realizado pelo autuado não lograria afastar a aplicação da penalidade”*

*Noutro turno, ousou responder à questão provocativa trazida pela Sra. Procuradora: “ao prescrever que a denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidade, estaria o dispositivo regulamentar referindo-se a quaisquer das penalidades elencadas no art. 912, como defende o autuado, ou apenas àquelas diretamente incidentes sobre a infração denunciada?”*

*E usando as suas próprias palavras respondo que a denúncia espontânea afasta a multa incidente sobre a infração confessada, abrangendo outras espécies de penalidade previstas no art. 914 do RICMS, notadamente aquelas que se relacionem apenas indiretamente com a infração objeto da denúncia espontânea.*

*Não diria que o instituto seja dotado de elasticidade tal, que logre alcançar as sanções de natureza penal. Acreditamos que a denúncia espontânea se presta a excluir penalidades que incidam, direta ou indireta sobre a infração confessada. Acompanho também as respeitáveis decisões sobre a matéria, em particular sobre o parcelamento, embora não conheça nenhuma delas sobre a penalidade indireta também ser alcançada pela denúncia espontânea.*

*Entendo que diante da complexidade das normas tributárias, acrescida de uma espécie de comodismo da Administração Tributária de uma maneira geral, seria mais consentâneo com o princípio na dúvida pró Réu fazermos uma interpretação mais ampla do art. 138 independente de uma possível logicidade do entendimento de que a denúncia espontânea somente excluiria as penalidades incidentes sobre a infração que lhe tenha sido objeto. A teia das relações decorrentes de certos benefícios fiscais nos leva a pensar desta forma.*

*Acompanho, também, em parte o novo Parecer em particular quando conclui: “imaginando-se que efetivamente o autuado perdeu o benefício do Desenvolve, mesmo assim restaria incorreta a autuação, uma vez que a denúncia espontânea teria se operado de forma regular, vê-se que realizada antes do ato inicial de fiscalização (06/10/06), precisamente no dia 03/10/06”*

*Por tudo quanto aqui foi posto, voto no sentido de que o Recurso Voluntário seja PROVIDO.*

#### **VOTO EM SEPARADO**

*Inicialmente, impende-nos salientar que comungamos com o entendimento externado pelo nobre relator, no que se refere às razões pelas mesmas expendidas em seu Voto prolatado.*

*Cinge-se a nossa divergência, porém, à necessidade de que seja **acrescido** ao aludido decisum os argumentos invocados pela Douta Procuradoria, através o seu Procurador Assistente, Dr. José Augusto Martins Júnior, no seu opinativo de fls. 167/173, comprobatórios, também pelos elementos ali delineados, da improcedência da infração 1, objeto de autuação.*

*De fato, à luz do quanto prescrito no art. 18, caput, do Decreto Regulamentar do DESENVOLVE, percebe-se que o não pagamento da parcela não incentivada tem como consequência a perda do benefício no que pertine, **exclusivamente, à referida parcela incentivada.***

*Daí porque, correta a assertiva do ilustre parecerista no sentido de que, numa análise perfunctória, “o simples fato do não recolhimento ao erário do imposto não incentivado teria como efeito imediato a perda do benefício”. Todavia, a conclusão supra referida não apresenta conotação absoluta, devendo ser “obtemperada”, em face do que preceitua a própria legislação aplicável à espécie.*

*Isso porque, da leitura dos **parágrafos** que integram o referido art. 18, do Decreto nº 8.250/02, depreende-se*

*que o ato do cancelamento ou perda do benefício DESENVOLVE deve ser precedido de ato anterior à sua concreção, antecedente temporal que opera tão-somente a suspensão da benesse fiscal, restando flagrante o prazo para eventual “purgação da mora”.*

*Ora, em face do quanto acima aludido, constata-se que em momento algum o contribuinte, como exige a legislação, teve a perda do benefício do DESENVOLVE decretada, ao contrário do quanto informado na autuação. Mas não é só. Além disso, teve o recorrente a cautela de “purgar” o não recolhimento do imposto não incentivado dentro do prazo insculpido no já invocado art. 18, do Decreto nº 8.250/02, não havendo que se cogitar, sequer, de “denúncia espontânea” e, por conseguinte, em lançamento por cometimento de conduta infracional.*

*Outrossim, ainda que efetivamente tivesse o autuado perdido o benefício do DESENVOLVE, mesmo assim restaria incorreta a autuação, como bem ressaltou o nobre Conselheiro Relator no seu voto.*

*Ex positis, com os acréscimos retromencionados, acompanho o ilustre conselheiro relator quanto ao PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto para decretar a improcedência da infração 1.*

Pelo todo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Ofício, para manter inalterada a decisão de Primeira Instância.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **148714.0041/12-1**, lavrado contra **FIXAR INDUSTRIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.098.037,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, "f" e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.817,42**, prevista no inciso IX, da supracitada lei, e dos demais acréscimos moratórios, de acordo com a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologada a quantia já paga.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiro: Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de fevereiro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. PGE/PROFIS