

PROCESSO - A. I. N° 269193.0168/14-6
RECORRENTE - COMPOJET BIOMÉDICA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4^a JJF n° 0195-04/14
ORIGEM - INFACRUIZ DAS ALMAS
INTERNET - 27/04/2015

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0079-11/15

EMENTA: ICMS. 1. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. a) PERDA DO BENEFÍCIO RELATIVAMENTE À PARCELA INCENTIVADA EM VIRTUDE DA FALTA DE PAGAMENTO, NA DATA REGULAMENTAR, DA PARCELA NÃO SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. A fruição dos benefícios do Programa DESENVOLVE é condicionada ao pagamento, na data regulamentar, da parcela não sujeita à dilação de prazo. Caso o ICMS não sujeito à dilação não seja pago, ou venha a ser pago fora do prazo, o imposto deve ser exigido sem os benefícios do citado Programa. Infração subsistente. b) ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. Comprovado o equívoco do contribuinte na apuração da parcela sujeita à dilação de prazo. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas entradas de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e destinadas a uso e consumo, é devido o pagamento do ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual (art. 4º, inc. XV, da Lei n° 7.014/96). Infração subsistente. 3. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Diferença constatada no cotejo entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro de apuração. Não acatadas as preliminares de nulidade e indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão por maioria em relação às Infrações 1 e 3, e não unânime quanto à Infração 2.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/03/2014 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$1.072.044,80, acrescido da multa de 60%, em razão de quatro irregularidades, todas objeto do Recurso:

INFRAÇÃO 1. Recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, sendo lançado imposto no valor de R\$215.564,64. Período de janeiro/2011 a dezembro/2013. Documentos e demonstrativos do levantamento fiscal às fls. 12 a 93.

INFRAÇÃO 2. Recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão da falta de pagamento, na data

regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo por isso 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\$709.990,24. Período de agosto/2011 a abril/2012. Documentos e demonstrativos do levantamento fiscal às fls. 94 a 109.

INFRAÇÃO 3. Falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de material de consumo, sendo lançado imposto no valor de R\$22.193,73. Período de janeiro/2011 a dezembro/2012. Documentos e demonstrativos do levantamento fiscal às fls. 110 a 147.

INFRAÇÃO 4. Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS LRAICMS, sendo lançado imposto no valor de R\$124.296,19. Período de janeiro a dezembro/2011. Documentos e demonstrativos do levantamento fiscal às fls. 148 a 155.

O Fisco acostou documentos às fls. 09 a 156. À fl. 11 comprovante de entrega, ao contribuinte, de cópia dos demonstrativos fiscais que lastreiam a autuação, na data da cientificação acerca da lavratura do Auto de Infração.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 160 a 174, o autuante prestou informação fiscal às fls. 191 e 192 contestando as alegações defensivas e mantendo as imputações.

O julgamento unânime em Primeira Instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0195-04/14, às fls. 196 a 201. Em seu voto assim se expressa o ilustre Relator:

VOTO

Preliminarmente, o autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que foi cerceado o seu direito de defesa, em virtude da existência de diversas irregularidades nos levantamentos fiscais.

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em estrita observância aos pressupostos de validade do procedimento administrativo. O autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveu as infrações, as fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicou o embasamento jurídico. Os demonstrativos que fundamentam o Auto de Infração foram entregues ao autuado conforme se depreende do recibo de fl. 11, devidamente assinado por preposto do deficiente. Dessa forma, não há nos autos qualquer erro ou vício especificado no artigo 18, do RPAF/99, que enseje a nulidade do Auto de Infração. Afasto, portanto, a preliminar suscitada.

Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência, pois os elementos já existentes nos autos são suficientes para o deslinde das questões e, além disso, o autuado não apresentou razões que justificassem a necessidade da diligência pleiteada.

A infração 1 trata de recolhimento a menos de ICMS em razão de erro na determinação da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa DESENVOLVE. Em sua defesa, o autuado afirma que não foi considerado o previsto no art. 2º, I e II, do Dec. 8.205/02, bem como diz que todos os créditos apropriados estavam de acordo com a legislação.

Esses argumentos defensivos não se mostram capazes de elidir a infração em comento, uma vez que os erros na determinação da parcela sujeita à dilação de prazo foram a inclusão de parcelas referentes a saídas não incentivadas e a apropriação de créditos indevidos

Conforme o artigo 1º da Resolução 04/2004 do Conselho Deliberativo do Programa DESENVOLVE (fls. 76 e 77), o autuado foi habilitado aos benefícios do referido Programa para produzir equipamentos, escudos, infusões múltiplos 2 vias e 4 vias, torneira 3 vias, AVF, frasco para nutrição enteral, tubo para aspiração, tubo para oxigenação, bolsa coletora de urina, bolsa para drenagem, conjunto de aspiração, coletor para unidade de drenagem externa, conjunto e sistema de drenagem mediastinal, bomba de infusão e bomba de seringa.

Por se tratar de um benefício fiscal, a interpretação desse artigo 1º deve ser feita de forma literal, não podendo a relação dos produtos contemplados pelo incentivo do Programa DESENVOLVE ser estendida de forma a incluir no benefício produtos não expressamente elencados na Resolução.

Ao se examinar o Anexo I.2, verifica-se que os produtos relacionados às fls. 17 a 56 não se enquadram entre os citados no artigo 1º da Resolução 04/2004. Dessa forma, foi correto o procedimento do autuante ao excluir as saídas dos produtos sem incentivos do total das saídas consideradas pelo autuado.

Quanto ao crédito fiscal referente a materiais de uso e consumo, indevidamente apropriado pelo autuado, também assiste razão ao autuante, senão vejamos.

A legislação do ICMS ao tratar das hipóteses de utilização de crédito fiscal, define materiais de uso e consumo como sendo as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.

Tomando por base o entendimento firmado neste Conselho de Fazenda e o documento de fls. 85 a 89, no qual o próprio autuado detalha a função de cada produto utilizado no seu processo de industrialização, constato que os materiais elencados na infração em comento (nitrogênio, óxido de estileno oxifume 90, álcool etílico etanol, nitrogênio, oxigênio medicinal, ácido sulfúrico, soda cáustica e água reagente), apesar de serem utilizados em função do processo industrial do autuado, não são consumidos ao final de cada processo produtivo e também não se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção. Assim, os produtos em tela não se classificam como intermediários, mas sim como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento e, portanto, é vedada a apropriação de crédito fiscal, conforme acertadamente considerou o autuante na ação fiscal.

O fato de esses materiais serem essenciais e indispensáveis ao processo produtivo do autuado não serve, por si só, para classificá-los como intermediários, pois para serem considerados como tal seria necessário que esses materiais também integrassem o produto final e fossem totalmente consumidos ao final de cada processo produtivo, o que não ocorre no caso em análise.

Em face ao acima exposto, as alegações defensivas não se mostram capazes de elidir a infração 1 e, portanto, esse item do lançamento subsiste em sua totalidade.

Quanto à infração 2 – recolhimento a menos de ICMS em razão da falta de pagamento, na data regulamentar, da parcela não sujeita à dilação de prazo – o autuado afirma que não houve recolhimento a menos da parcela não sujeita a dilação de prazo, pois o pagamento foi feito mediante Denúncia Espontânea, a qual foi desconsiderada pelo autuante.

Prevê o artigo 18 do Decreto nº 8.205/02, que regulamenta o Programa DESENVOLVE, que “a empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês”.

De acordo com o demonstrativo de fls. 97 a 109, na auditoria fiscal foi apurada a ocorrência de recolhimento intempestivo do imposto em diversos meses dos exercícios de 2011 e 2012, o que implicou perda do benefício com base no artigo 18 do Decreto nº 8.205/02, acima citado.

Ressalto que a situação descrita na infração em comento não se confunde com o cancelamento da autorização de uso do benefício prevista no art. 41 do Decreto nº 8.205/02, procedimento da competência exclusiva do Conselho Deliberativo do Desenvolve.

Como restou comprovado que o autuado utilizou incentivo fiscal para recolhimento do ICMS sem o cumprimento das condições previstas no Programa DESENVOLVE, é devido o imposto lançado de ofício, conforme apurado pelo autuante.

Saliento que os valores que foram objeto da alegada Denúncia Espontânea não elidem a infração, mas, pelo contrário, comprovam que os pagamentos foram fora do prazo regulamentar, o que corrobora o acerto da ação fiscal. Além disso, ressalto que os pagamentos realizados pelo autuado foram considerados pelo autuante no levantamento realizado.

O previsto no art. 138 do CTN dispensa o autuado do pagamento de multa quanto ao valor denunciado espontaneamente. Todavia, no caso em análise não está sendo exigido o valor denunciado, mas sim o ICMS decorrente da perda do benefício do Programa DESENVOLVE em razão de pagamento da parcela não sujeita a dilação fora do prazo regulamentar. Dessa forma, o disposto no art. 138 do CTN não dispensa o autuado do pagamento da multa referente à infração em tela. Do mesmo modo, a alegação defensiva de que o autuado teria agido de boa-fé não é capaz de elidir a infração, pois a responsabilidade pelo ilícito fiscal independe da intenção do agente, nos termos do art. 136 do CTN.

Em face ao acima exposto, a infração 2 subsiste em sua totalidade.

Relativamente à infração 3, a qual cuida da falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de material de consumo, o autuado afirma que o crédito tributário foi constituído considerando indistintamente todas as mercadorias advindas de diversos Estados, inclusive aquelas destinadas ao processo produtivo da empresa, afrontando o princípio da não cumulatividade e maculando de nulidade o lançamento.

Não há como se acolher essas genéricas alegações defensivas, pois as aquisições relacionadas na autuação são provenientes de outras unidades da Federação e se destinam ao uso e consumo do próprio estabelecimento (macacão agricultor brim, lima grossa gabinet regular 12, broca três pontas Mourão 1/2). Nessa situação, é devido o ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nos termos do art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, nos termos do art. 125, inc. I, do COTEB.

Ressalto que, conforme demonstrativo elaborado pelo autuante para essa infração, à fl. 120, mês de abril de 2011, constam entradas provenientes dos Estados de Goiás, Minas Gerais e São Paulo com as alíquotas de 12% e 7%, respectivamente. Os cálculos referentes a esse mês foram revistos e apresentam-se corretos.

A alegada afronta ao princípio da não cumulatividade não se sustenta, uma vez que os materiais eram destinados ao uso e consumo do próprio estabelecimento, fato que o autuado não consegue descharacterizar em sua defesa.

Dessa forma, não há razão para a nulidade arguida na defesa e, no mérito, a infração 3 subsiste em sua totalidade.

Quanto à infração 4, recolhimento a menos de ICMS em razão de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro RAICMS, o autuado afirma que todos os valores lançados no RAICMS foram recolhidos, porém, não apresenta qualquer elemento comprobatório dessa sua afirmação. Dessa forma, a infração em comento subsiste integralmente, pois nos termos do art. 143, do RPAF/99, A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 213 a 226, transcrevendo parte das suas alegações da impugnação originária.

Assim, preliminarmente novamente suscita a nulidade da autuação por cerceamento de defesa, alegando falta de certeza e liquidez dos créditos tributários lançados. Aduz que os demonstrativos fiscais não teriam vinculação com os fatos e não haveria outro meio de prova, senão a juntada de cópia do “livro de registro da Contribuinte” relativo aos meses objeto da autuação.

Afirma que, por não lhe ter sido concedida a faculdade de exercer sua defesa, porque lhe teria sido denegado o acesso ao documento que comprovaria a irregularidade, o procedimento fiscal ter-lhe-ia impossibilitado a plena participação no contraditório. Menciona que um procedimento só se legitima quando fica assegurado o devido processo contraditório, com todos os meios de defesa inerentes a ele, sob pena de nulidade. Diz que teria havido limitação ao seu direito de acesso às notas fiscais das operações cujo recolhimento teria sido feito a menos.

Ressalta que sem a comunicação expressa dos motivos determinantes da autuação, não poderia fazer sua contestação de forma satisfatória, e que teria sido lacônico o Auto de Infração, com informações genéricas e sem indicar quais os documentos de origem para provar a sua vinda de outro Estado com tributação interestadual reduzida, bem como para identificar a natureza das operações e seu destino, o que aduz que caracterizaria cerceamento do direito de defesa. Frisa que a falta de indicação das operações inquinadas de não tributadas causaria cerceamento de defesa e negativa de possibilidade de controle do ato administrativo, tornando-se impossível a aferição da legalidade do lançamento. Pede a nulidade do Auto de Infração, alegando fragilidade e inconsistência da autuação. Reproduz textos de doutrina e Ementas de Decisões proferidas neste CONSEF em lides sobre matérias diversas da presente.

No mérito, quanto à infração 01, diz que o autuante teria desconsiderado o previsto no art. 2º, I e II, do Decreto nº 8.205/02, [Decreto do DESENVOLVE] que prevê hipóteses de deferimento da exação referente à sua atividade industrial. Aduz que a exigência fiscal também improcederia em razão de que todos os créditos apropriados estavam de acordo com a legislação. Transcreve o disposto nos artigos 2º, I, II e III, do Decreto nº 8.205/02, e artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Diz que os produtos elencados nos demonstrativos elaborados pelo autuante estariam diretamente vinculados ao seu processo industrial e as quantidades aplicadas, consumidas ou utilizadas estariam diretamente relacionadas com o processo, sendo indispensáveis para a obtenção do produto final, porque seriam consumidos no processo produtivo e seus valores comporiam seu custo de produção, portanto seriam tributados pelo ICMS. Frisa que como os produtos seriam utilizados no seu processo produtivo, não interessando se consumidos de forma rápida ou lenta, seria legítima a utilização dos créditos dos produtos intermediários. Destaca que o direito ao crédito fiscal de produto utilizado no processo industrial não pode ser retirado dos contribuintes,

para que não haja afronta ao princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, inc. I, da Constituição da República.

Menciona que este Conselho de Fazenda não pode se ater apenas à legislação estadual, pois deve considerar a previsão contida na Constituição da República e na LC 87/96, que servem de fundamento a toda a legislação inferior, inclusive à Lei do ICMS do Estado da Bahia, que não pode ir de encontro às normas constitucionais.

Faz alusão a decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo e cita doutrina, em socorro a seus argumentos.

Requer a conversão do processo em diligência, para que seja identificada *in loco* a utilização da matéria-prima no seu processo industrial.

Quanto à infração 2, afirma que a existência de pagamento, embora após o prazo previsto, externaria a sua boa-fé, bem como provaria a inexistência de prejuízo para o Estado. Diz que o espírito da Lei que concede o benefício fiscal é possibilitar que a empresa permaneça no mercado competitivo, gerando riqueza e emprego na região.

Ressalta que o autuante teria desconsiderado o instituto da “Denúncia Espontânea” utilizada. Após transcrever o disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN e doutrina, afirma que a Denúncia Espontânea constitui instrumento de exclusão da responsabilidade em função do cometimento de alguma espécie de ilícito tributário administrativo.

Repete que não teria deixado de recolher o tributo, pelo que o seu procedimento não teria trazido prejuízo para o Estado, e nos termos do art. 138 do CTN entende que estaria dispensado do pagamento de multa. Menciona que a Denúncia Espontânea tem o condão de exonerar o contribuinte que age de boa-fé e efetua o pagamento do tributo antes de iniciada qualquer ação fiscal. Sustenta que, dessa forma, não procederia a infração em comento.

No que tange à infração 3, afirma que a Lei Complementar nº 87/96 disciplina a exação referente à diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias oriundas de outros Estados, conforme art. 13, IX, e §3º, porém, em manifesta ilegalidade, a fiscalização teria constituído o crédito tributário indistintamente para todas as mercadorias advindas dos mais diversos Estados, inclusive para aquelas destinadas ao processo produtivo da empresa, o que aduz que afrontaria o princípio da não cumulatividade, maculando a exigência fiscal de nulidade insanável.

Quanto à infração 4, aduz que a acusação não encontra guarida fática nem jurídica, pois todos os valores registrados no livro Registro de Apuração de ICMS teriam sido recolhidos na forma legal, e os comprovantes de pagamento sempre estiveram à disposição do autuante. Afirma que, portanto, a exigência fiscal seria improcedente.

Conclui requerendo que seja declarada a nulidade do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Júnior, emite Parecer às fls. 230 e 231 aduzindo que a inconformidade lanceada pelo recorrente não possui qualquer amparo documental, tratando-se de evidente “contestação genérica”.

Que a preliminar de nulidade da autuação não indica, muito menos aponta, qual o motivo da suposta insegurança da infração e, por conseguinte da violação do contraditório, estando a descrição da conduta infracional perfeitamente explicitada no Auto de Infração.

O Procurador afirma, quanto à infração 1, que não possui qualquer amparo a tese recursal, uma vez que a conduta infracional cinge-se apenas ao não recolhimento da parcela não incentivada, que engendrou a perda do benefício naquele período. Que em relação à infração 2, igualmente não merece sufrágio a tese recursal, pois não existe nos autos qualquer indicação de Denúncia Espontânea, espécie de arrependimento eficaz que precede a qualquer ação fiscal, capaz de elidir a imputação. Que, quanto às infrações 3 e 4, inexiste refutação específica.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1^a Instância no que tange às infrações imputadas.

Preliminarmente, quanto ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de primeira instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas na data da científica da lavratura do Auto de Infração, conforme recibo que assinou e está acostado à fl. 11 dos autos deste processo, e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito da autuação.

Assinalo também que as notas fiscais utilizadas na apuração fiscal são de propriedade do autuado, e estão discriminadas no levantamento fiscal, sendo portanto de inteiro conhecimento do contribuinte quais são os documentos utilizados pelo Fisco e quais os dados que contêm.

Arguições de nulidade rejeitadas.

Destaco, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de inconstitucionalidade, e de ilegalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Ressalto que as multas aplicadas obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Também preliminarmente indefiro o pedido de realização de diligência, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, em razão de que as provas constantes deste processo são suficientes para a formação do meu convencimento.

No mérito, não merece reparo a Decisão recorrida.

Quanto à imputação 1, esta trata de recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, no período de janeiro/2011 a dezembro/2013.

O Programa Desenvolve foi criado pela Lei nº 7.980/01, regulamentada pelo Decreto nº 8.205/02.

Esta Lei assim determina:

Lei nº 7.980/01:

Art. 5º. O estabelecimento enquadrado no Programa deverá observar os seguintes procedimentos, para fins de apuração e recolhimento do ICMS devido:

I - o valor do ICMS apurado, deduzido o valor do imposto incentivado, será declarado e recolhido na forma e prazos regulamentares;

II - o valor do ICMS incentivado será escriturado em separado na escrita fiscal do estabelecimento, e recolhido nos prazos deferidos na autorização.

(...)

Art. 8º. O Regulamento estabelecerá, observadas as diretrizes do Plano Plurianual, critérios e condições para enquadramento no Programa e fruição de seus benefícios, com base em ponderação dos seguintes indicadores: (...)

O Decreto nº 8.205/02 prevê a forma de apuração do imposto e os prazos para seu pagamento, seja

quanto à parcela não sujeita à dilação de prazo, seja quanto à parcela sujeita a tal dilação.

O Fisco, na ação fiscal empreendida, baseando-se na Resolução Desenvolve nº 04/2004 (alterada pela Resolução 132/2009) que habilita o recorrente ao benefício (fls. 76 e 77), e na documentação apresentada pelo sujeito passivo, elaborou os demonstrativos de fls. 13 a 84, cujas cópias foram entregues ao sujeito passivo (recibo à fl. 11), e nestes demonstrativos fiscais, verificando equívocos do contribuinte no cálculo realizado para efeito de apuração de imposto a pagar sem, e com, dilação de prazo, corrigiu tal apuração, do que resultou a constatação de imposto devido e recolhido a menos.

Em nenhum momento foi desconsiderada a condição de beneficiário do contribuinte, conforme comprovam os demonstrativos fiscais acostados ao Auto de Infração.

O sujeito passivo, de posse das planilhas atinentes ao levantamento fiscal realizado, não aponta de forma específica qualquer erro numérico do levantamento levado a efeito pelo Fisco, nem faz contestação pontual acerca de qualquer dado deste levantamento fiscal, limitando-se a alegações genéricas, e sem apoio em base documental.

Embora as alegações do contribuinte sejam genéricas, não indicando itens específicos, por oportunidade observo que o benefício que lhe foi concedido só atinge os itens citados no artigo 1º da Resolução 04/2004 (fls. 76 e 77), portanto nem todas as saídas que promove são incentivadas.

Verifico que nos demonstrativos analíticos juntados pelo Fisco aos autos, as mercadorias que foram excluídas do rol de saídas beneficiadas são aquelas que não estão citadas na Resolução que concede o benefício do Programa Desenvolve ao sujeito passivo.

Tal como já dito no voto que embasa a Decisão recorrida, trata-se de benefício fiscal, pelo que a interpretação dos dispositivos normativos deve ser literal, em obediência ao artigo 111 do CTN:

CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

Quanto aos créditos fiscais glosados na apuração do imposto a pagar, no voto da Decisão *a quo* está também explicitado que, conforme descrição do uso dado aos materiais pelo contribuinte (fls. 85 a 93), cujos créditos foram glosados por tratar-se de material de uso e consumo, e não de insumos, estes produtos são: (i) soda cáustica e ácido sulfúrico, utilizados no tratamento de efluentes; (a) nitrogênio e óxido etileno, utilizados como esterilizadores; (b) água reagente, utilizada para limpeza dos materiais utilizados na produção; (c) oxigênio e acetileno, utilizados em maçarico; (d) óleo diesel, utilizado como combustível de gerador.

Tais materiais, assim, embora sejam utilizados para que exista o processo produtivo, não se caracterizam como insumos, mantendo-se na condição de material de uso e consumo, para efeito das atividades fabris do recorrente, não lhe dando direito a uso de crédito fiscal por suas aquisições.

Voto pela manutenção da Decisão de piso quanto à procedência integral da imputação 1.

A acusação 2 refere-se a recolhimento a menor de ICMS em razão da falta de pagamento, na data regulamentar, da parcela não sujeita à dilação de prazo, perdendo por isso 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\$709.990,24. Período de agosto/2011 a abril/2012.

Prevê o Decreto nº 8.205/02 (Desenvolve), que regulamenta a Lei nº 7.980/01:

Decreto 8.205/02:

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

Parágrafo único. As parcelas do imposto cujo prazo tenha sido dilatado serão recolhidas até o dia 20 do mês de vencimento.

(...)

*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.*

(...)

(destaques nossos)

E prevêem o RICMS/BA/97 (vigente até 31/03/2012) e o RICMS/BA/2012 (vigente a partir de 01/04/2012), abrangendo as datas de ocorrência dos fatos geradores objeto da imputação 2:

RICMS/BA/97:

Art. 124. O recolhimento do ICMS será feito:

I - até o dia 9 do mês subseqüente ao da ocorrência dos fatos geradores:

a) pelos contribuintes sujeitos ao regime normal de apuração do imposto;

(...)

RICMS/BA/12:

Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

I - até o dia 9 do mês subsequente:

a) ao da ocorrência dos fatos geradores, tratando-se de contribuintes sujeitos ao regime de contacorrente fiscal de apuração do imposto;

(...)

Ou seja, o recolhimento do imposto relativo à parcela não incentivada tem termo final de prazo para efetivação no dia nove do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores. O contribuinte extrapolou este prazo.

O contribuinte não nega o pagamento intempestivo da parcela não sujeita a dilação de prazo, mas alega que teria realizado Denúncia Espontânea e que esta não teria sido considerada pelo Fisco.

O sujeito passivo não colaciona aos autos prova de tal Denúncia Espontânea, embora seja plausível esta alegação. Também não resta claro nos autos se o termo “Denúncia Espontânea” utilizado pelo contribuinte estaria relacionado ao fato de haver recolhido a parcela não sujeita a dilação de prazo a destempo, porém ainda antes da ação fiscal objeto deste lide.

Contudo, o uso do benefício fiscal é concedido mediante o implemento da condição de pagamento tempestivo da parcela não sujeita a dilação de prazo.

Uma vez que o contribuinte não pagou a parcela no prazo, perde o direito ao benefício naquele mês de apuração, e os demonstrativos do levantamento fiscal acostados pelo autuante às fls. 95 e 96 trazem os dados de cálculo deduzindo da cobrança autuada os valores pagos pelo contribuinte, em cada mês de apuração.

Correta a autuação ao exigir o imposto sem concessão do benefício de dilação de prazo para pagamento, posto que o contribuinte não cumpriu a condição para uso do benefício fiscal nos meses alvo da exação. Novamente, o contribuinte não apresenta qualquer dado específico acerca de equívoco numérico na apuração fiscal.

Quanto ao artigo 138 do CTN, mencionado pelo contribuinte, determina este dispositivo normativo:

CTN:

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.

Observo que este dispositivo não se aplica à situação em lide, no que concerne à perda, no mês de apuração, do benefício fiscal DESENVOLVE por falta de implemento de condição *sine qua non*

para sua utilização. A multa aplicada decorre do ato infracional comprovado nos autos.

Voto pela manutenção da Decisão de piso quanto à procedência integral da imputação 02.

A acusação 3 trata de falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de material de consumo. O contribuinte nada aponta de objetivo quanto ao levantamento fiscal realizado, limitando-se a arguições subjetivas.

Contudo observo, dos demonstrativos fiscais acostados às fls. 111 a 131, que nestes estão discriminadas todas as notas fiscais objeto da verificação realizada, estando também nos mesmos consignado que tais notas fiscais foram informadas nos arquivos magnéticos enviados pelo contribuinte a esta SEFAZ/BA.

Portanto, o contribuinte tem conhecimento dos dados destes documentos, embora não se manifeste a respeito de forma específica. Observo ainda que o Fisco acostou, por amostragem, às fls. 139 a 147, cópias destes documentos fiscais, nos quais estão discriminadas mercadorias tais como macacões para apicultor, limas grossas, brocas ½, dentre outros, mercadorias que, para o contribuinte, são material de uso e consumo, e o contribuinte nada prova em contrário, e nada diz quanto a equívocos numéricos do Fisco, na apuração do imposto a pagar.

Voto pela manutenção da Decisão de piso quanto à procedência integral da imputação 3.

A imputação 4 refere-se a recolhimento a menos do ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS.

O contribuinte apenas nega o cometimento da imputação, sem acostar provas ao processo.

Porém verifico, do demonstrativo fiscal de fl. 149, e das cópias acostadas, por amostragem, de páginas do livro Registro de Apuração do ICMS do contribuinte (fls. 151 a 154), comparando-as com o espelho do sistema informatizado de Informações do Contribuinte – INC/SEFAZ, à fl. 155, que o Fisco apurou imposto lançado e recolhido a menos, cobrando do sujeito passivo tão-somente a diferença que o próprio contribuinte lançou no seu LRAICMS, e não recolheu aos cofres públicos. Correta a ação fiscal.

Voto pela manutenção da Decisão de piso quanto à procedência integral da imputação 04.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 1 e 3)

Permito-me discordar do voto da Relatora, quanto às infrações 1 e 3, por considerar que as mercadorias ali descritas são insumos do processo produtivo da recorrente.

A infração 1 impõe ao recorrente o recolhimento do ICMS a menor em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE.

Entende a Relatora que créditos foram glosados por tratar-se de material de uso e consumo e não de insumos, dos produtos (i) soda cáustica e ácido sulfúrico, utilizados no tratamento de efluentes; (a) nitrogênio e óxido etileno, utilizados como esterilizadores; (b) água reagente, utilizada para limpeza dos materiais utilizados na produção; (c) oxigênio e acetileno, utilizados em maçarico; (d) óleo diesel, utilizado como combustível de gerador.

Em seu voto conclui que tais materiais, embora sejam utilizados para que exista o processo produtivo, não se caracterizam como insumos, mantendo-se na condição de material de uso e consumo, para efeito das atividades fabris do recorrente, não lhe dando direito a uso de crédito fiscal por suas aquisições.

No meu sentir, a decisão não está de acordo com a legislação de regência, nem com o posicionamento atual dos Tribunais Superiores.

É amplamente reconhecida a evolução do direito ao crédito fiscal relativo à utilização de produtos intermediários que, mesmo não integrando o novo produto, forem consumidos e/ou desgastados no processo de industrialização.

Assim, no estabelecimento industrial, todos os insumos (matéria-prima, materiais intermediários e de embalagem) geram direito ao crédito, ainda que não integrem o produto final, bastando para isso que concorram direta e necessariamente para o produto porque utilizado no processo de fabricação, nele se consome.

É o que se conclui da análise do §1º do art. 93 do RICMS/97:

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

- a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*
- b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*
- c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e*

II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.

Verifica-se que o §1º trouxe os incisos I e II como requisitos indispensáveis para o direito ao crédito relativo ao produto intermediário. O inciso II não está sendo questionado, devendo ser analisado apenas as alíneas do inciso I.

A presença da conjunção ou na alínea “b” demonstra que elas devem ser interpretadas de forma conjugada, alínea “a” c/c alínea “b” ou alínea “a” c/c alínea “c”.

No caso em tela não resta dúvida que a cumulação das alíneas “a” e “c”, dará direito ao crédito das mercadorias glosadas, pois estão vinculadas à industrialização e apesar de não serem consumidas no processo, até porque não precisaria, integram o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua industrialização.

Neste mesmo sentido, peço vênia para transcrever o voto divergente da lavra do Conselheiro Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, que entendo ser esclarecedor quanto ao critério para definição de insumos:

Frise-se que o Convenio ICM 66/88 adotava um critério físico para fins de definição do que poderia ser considerado insumo ou não, para fins de creditamento de ICMS. Com base nesse diploma normativo, fazia sentido a exigência da prova de que o produto fosse consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo para ser caracterizado como insumo.

Com o advento da LC 87/96, o critério para definição dos insumos foi alterado, passando a ser reconhecido como insumo todo aquele produto relacionado à obtenção do objetivo final da empresa. Por este critério, é reconhecido o caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. É o que se conclui da leitura, a contrario sensu, do §1º do art. 20 da LC 87/96:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

A mudança legislativa já é reconhecida pelo STJ, conforme se percebe dos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO.

PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.

1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediatamente integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.

2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 142263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013)

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. A ausência na apreciação de fundamento não configura julgamento citra petita.

3. A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.

4. Hipótese em que o contribuinte dedica-se à prestação de serviços de transporte de cargas e pretende creditar-se do imposto recolhido na aquisição de veículos, peças de reposição, combustíveis, lubrificantes etc., que foram considerados pelo acórdão recorrido como material de consumo e bens do ativo fixo.

5. Necessidade de retorno dos autos à origem para verificação de quais insumos efetivamente integram e viabilizam o objeto social da recorrente.

6. Recurso especial provido. (REsp 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010)

TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PEÇAS DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO. ART. 20 DA LC 87/1996.

1. Hipótese em que a contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadorias que classifica como insumos essenciais para a prestação do serviço, quais sejam peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal. O Tribunal a quo reconheceu a possibilidade de creditamento apenas em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro.

2. Antes da atual LC 87/1996, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O art. 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

3. Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas duas condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.

4. Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).

5. In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que "determinados bens sofrem desgaste total no processo ínsito ao objeto social da empresa contribuinte".

Porém, é impossível afirmar ser isso incontrovertido, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois "tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos".

6. Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não

integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).

7. *Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos, não há interesse recursal, pois o Tribunal a quo já reconheceu o pleito da empresa.*

8. *Recurso Especial parcialmente provido. (REsp 1175166/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010)*

A doutrina também reconhece a alteração legislativa e a consequente mudança no entendimento do STJ:

Entretanto, no ano de 2010 e já sob o prisma da LC n. 87/96, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça modificou seu entendimento sobre a matéria, ao analisar dois casos de transportadores que pleiteavam créditos sobre insumos diversos necessários à prestação do serviço (RESP 1090156/SC e RESP 1175166/MG).

Estabelecendo um corte temporal a partir da publicação da LC n. 87/96, sustentou o STJ nesses dois arrestos que a atual lei de normas gerais do ICMS assegura, em seu art. 20, o crédito sobre quaisquer insumos essenciais à atividade empresarial, independentemente do fato deles se integrarem ou não ao produto final. Desse modo, desde que os bens não sejam alheios à atividade do estabelecimento (hipótese em que o crédito é vedado, nos termos do §1º do art. 20 da Lei Kandir), o contribuinte fará jus ao credimento. (MOREIRA, André Mendes. A Não-Cumulatividade dos Tributos. São Paulo. 2ª Ed. 2012. Noeses. PP. 368-369) (explicamos entre parênteses).

Destarte, conforme reconhecido, tanto pela Primeira como pela Segunda Turma do STJ, não há mais que se exigir, para fins de conceituação de materiais como insumos (produtos intermediários), que estes sejam “consumidos ao final de cada processo produtivo” ou que “se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção”.

Na infração 03, está sendo cobrado o diferencial de alíquota, de mercadorias como macacões para apicultor, limas grossas, brocas ½, dentre outras, mercadorias que, aplicado o entendimento exposto acima são insumos de seu processo produtivo e, por conta disso, considero indevido o pagamento de diferencial de alíquota, conforme preceitua o art. 20, §1º, da LC 87/96, e a jurisprudência atual do STJ.

Voto pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, julgando as infrações 1 e 3 improcedentes.

VOTO DISCORDANTE (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. Recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão da falta de pagamento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo por isso 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\$709.990,24. Período de agosto/2011 a abril/2012. Documentos e demonstrativos do levantamento fiscal às fls. 94 a 109.

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 qualquer dúvida que tal medida é uma medida materialmente punitiva, pois exclui o direito do contribuinte em pagar a parcela incentivada com os benefícios do desenvolve.

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. Ademais, a falta de pagamento em períodos de poucos dias ou pelo menos dentro de 30 dias, não tem o condão de afastar o benefício fiscal automaticamente, salvo se já tiver iniciado procedimento fiscal para cobrar o imposto.

A meu ver, nos casos de manifesta boa-fé, onde se vê mero equívoco, o atraso também deve ser tratado como inadimplemento mínimo, sem apequenar o espírito da norma que é incentivar a indústria baiana.

Assim, pagamentos feitos em dias errados, mas dentro do mesmo mês de competência, não podem ensejar a perda incontestável do benefício e consequente pagamento de desproporcional de tributo, agora no regime normal.

Aliás, cada caso deve ser sopesado por este Conselho de Fazenda, sob pena de tratamento igual para condutas totalmente diferentes, nas quais o sujeito passivo incorre em equívoco, e não má-fé.

Pois bem.

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 consequências 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 aprazada 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 consequência 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 consequente 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, uso 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, vés 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

Incialmente, impende-nos salientar que comungamos com o entendimento externado pelo nobre relator, no que se refere às razões pelas mesmas expandidas 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 PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar insubsistente a infração 2.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação às infrações 1 e 3, com voto de qualidade do presidente e, em decisão não unânime quanto à infrações 2, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269193.0168/14-6, lavrado contra **COMPOJET BIOMÉDICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.072.044,80**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “b” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 3) – Conselheiros(as): Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 1 e 3) – Conselheiros(as): Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rodrigo Lauante Pimentel e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

VOTO VENCEDOR (Infração 2) – Conselheiros(as): Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Eduardo Ramos de Santana, Rosany Nunes de Mello Nascimento e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE (Infração 2) – Conselheiro: Rodrigo Lauande Pimentel.

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

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - VOTO DIVERGENTE
(Infrações 1 e 3)

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DISCORDANTE
(Infração 2)

ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

MARIA JOSÉ RAMOS COLEHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS