

PROCESSO - A. I. N° 148714.0047/13-8  
RECORRENTE - SOL NORDESTE LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0128-01/14  
ORIGEM - INFAC INDÚSTRIA  
INTERNET - 13/05/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0092-12/15

**EMENTA: ICMS.** PROGRAMA DESENVOLVE. PARCELA NÃO SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A falta do recolhimento de ICMS, na data regulamentar, da parcela não sujeita à dilação de prazo, acarreta a perda do direito ao benefício, no respectivo mês, em relação à parcela incentivada, em razão do não atendimento de requisito regulamentar para fruição do benefício. Razões recursais insuficientes para a reforma da Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0128-01/14), que julgou Procedente a presente autuação, por meio da qual foram atribuídas ao sujeito passivo três irregularidades distintas, sendo objeto da irresignação do recorrente apenas o item 2, a seguir descrito:

INFRAÇÃO 2 – Deixou de recolheu o ICMS, no valor de R\$ 7.548,24, 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, pois o contribuinte pagou a parcela não incentivada fora do prazo, conforme disposto nos arts. 4º e 18 do Decreto n° 8.205/02, inerente ao mês de fevereiro de 2010.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide da seguinte forma, *in verbis*:

“(...)

*No mérito, a discussão na infração 02 recai sobre a exigência decorrente da falta de recolhimento do ICMS relativo à parcela não sujeita à dilação de prazo, na data regulamentar, ocasionando a perda do direito ao benefício em relação à parcela incentivada do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, conforme determinado pela Lei 7.980/01, regulamentado pelo Decreto 8.205/02 e, especificamente, pela Resolução 165/2006 (prerrogada pela Resolução n° 158/2012), no período descrito na inicial dos autos, totalizando a importância de R\$7.548,24.*

*O autuado alegou que ocorreu um equívoco da sua parte, quanto à data exata do vencimento do ICMS devido sobre a parcela não incentivada pelo DESENVOLVE, já que cumpre rigidamente todos os compromissos, especialmente, os tributários.*

*Ressalta que não se trata da falta de recolhimento, mas de pagamento que foi efetivado com “um único dia posterior ao prazo regulamentar”, tendo sido acrescido, por iniciativa do contribuinte, todos os acréscimos legais, o que demonstra a sua boa fé e a impertinência do Auto de Infração.*

[...]

*Por versar sobre incentivos fiscais condicionados, a inobservância das condições previstas acarreta a cobrança do imposto que deixou de ser recolhido e da multa cabível, ao teor do disposto no artigo 38 c/c artigo 42, ambos da Lei n° 7.014/96. No caso em tela, a Auditora Fiscal observando que houve descumprimento de condição necessária para o gozo do incentivo fiscal da dilação de prazo concedido, lavrou o Auto de Infração em epígrafe para cobrar o ICMS, cujo benefício da dilação, o contribuinte perdeu, naquele mês.*

[...]

*A exigência da parcela incentivada pelo benefício da dilação de prazo, perdida, em face ao atraso no recolhimento da parcela não incentivada, no prazo determinado, está conforme o disposto no art. 18 do Dec. 8.205/02, com redação vigente a partir de 11/08/05 dada pelo Dec. 9.513/05, in verbis:*

“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”.

O demonstrativo elaborado pelo autuante à fl. 07 reproduz o quadro de apuração do imposto lançado e o pagamento a destempo do ICMS não sujeito à dilação.

Logo, de acordo com o dispositivo acima mencionado, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada, naquele mês, a empresa habilitada no programa que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo.

Não devem prosperar os argumentos aduzidos pelo autuado de que a penalização correspondente a um “não recolhimento, no prazo”, já foi materializada com os encargos moratórios pagos pela contribuinte, que a exigência postula o desenquadramento do autuado ao recolhimento do DESENVOLVE, em relação à parcela incentivada com o deferimento ou que a referida penalidade foi introduzida por mero ato da Administração Pública, por Decreto do Governador (Decreto 8.205/02) e não por Lei stricto sensu. Insiste o sujeito passivo que a Lei 7.980/2001 não tratava de qualquer perda do incentivo do DESENVOLVE, tampouco houve alteração, nessa parte, configurando invasão de competência.

Destaca ainda que cumpriu todas as exigências previstas para a obtenção de benefícios do Programa e que seria um absurdo a perda do incentivo, fato caracterizado por um único dia de atraso, numa única ocasião.

Novamente, não tem razão o sujeito passivo. Não houve qualquer violação na hierarquia das normas, na medida que implicou perda do direito ao benefício em relação à parcela incentivada, no mês em que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo. A Lei do ICMS do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96, art. 38), determina: “quando o reconhecimento do benefício do imposto depender de condição, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação ou prestação. Mais especificamente, a Lei 7.980/2001 determina a forma de recolhimento da parcela não incentivada, remetendo ao regulamento do imposto, ao estabelecer em seu art. 5º, o seguinte texto:

“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”;

Determina ainda a lei que o Poder Executivo constituirá o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, vinculado à Secretaria de Indústria Comércio e Mineração, que examinará e aprovará os projetos, estabelecendo as condições de enquadramento para fins de fruição dos benefícios (art. 5º). Portanto, é a própria lei stricto sensu que remete ao poder executivo, através de Decreto, determinar a forma e prazo de recolhimento do ICMS devido.

Logo, a concessão do incentivo e sua perda encontram-se fulcradas em disposição da Lei. O ato do executivo serve de complemento como espaço normativo lógico de explicitação. Trata-se de uma espécie das “normas em branco heterogêneas”, aquelas cujos complementos provêm de fonte diversa daquela lei em sentido estrito, que editou a norma que necessita ser complementada. Comungo com a idéia majoritária de que não há ofensa alguma ao princípio da legalidade, quando a norma em branco prevê aquilo que se denomina núcleo essencial da conduta. Igualmente, não se pode falar em agressão ao princípio da taxatividade, porque enquanto a norma não for complementada ela não tem exequibilidade.

No caso em concreto, é o Decreto 8.205/02 que validamente complementa a perda do direito ao benefício em relação à parcela incentivada, naquele mês, quando a empresa habilitada no Programa DESENVOLVE, estabelecido na Lei 7.980/01, não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo (art. 18).

Por outro lado, é cediço que o Programa DESENVOLVE tem natureza jurídica de incentivo fiscal que alcança as obrigações tributárias, alterando, mutilando a regra matriz de incidência, acarretando redução da prestação tributária, visando ao fomento regional e industrial, em busca de ampliar o bem comum, e, em especial, o parque industrial do Estado da Bahia. Nesse tom, cabe ressaltar que os incentivos fiscais devem ser efetivamente incentivos, havendo contrapartidas, que façam jus a decisão do Estado de abrir mão de parcela de sua receita.

[...]

Descabe ainda a aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte (art. 112, CTN), invocada pelo sujeito passivo, considerando o pagamento espontâneo, o atraso acidental relativo a um único mês (02/2010), provocando a exclusão da sua responsabilidade infracional.

Justamente em contrário, vimos que a dilação do prazo do pagamento, objeto da lide, é um incentivo fiscal e, por se tratar de matéria de nítido cunho excepcional à regra geral de incidência do imposto, não admite interpretação extensiva, sendo vedado ao intérprete ampliar o alcance da norma, devendo limitar-se à sua textualidade, em homenagem ao próprio princípio legal. É o que expressa o artigo 111, do Código Tributário Nacional.

*Diane de tais pressupostos (pagamento fora do prazo da parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, ainda que por somente um dia), o contribuinte incorreu na perda do direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês, nos termos do art. 18º do Decreto nº 8.205/02, estribado na Lei do DESENVOLVE (Lei 7.980/01).*

*Sobre a anulação da multa aplicada (60%), prevista no artigo 42, II, alínea “f”, o direito não assiste ao autuado, posto que não constatei, conforme a reclamação defensiva, a adoção de penalidade genérica. A multa aplicada encontra-se expressamente prevista na Lei do ICMS do Estado e sua aplicação decorre da violação à legislação tributária e, no caso em concreto, incidente sobre o cometimento da infração tipificada na inicial dos autos. A responsabilidade por infrações é de ordem objetiva (art. 136, CTN), não se acomodando à arguição de boa fé, manejada pelo contribuinte autuado. A alegação da natureza confiscatória da multa, por inóquo, não cabe apreciação desse colegiado de arguição de inconstitucionalidades (art. 167, RPAF/BA).*

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Não se conformando com a Decisão de 1ª instância, o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, às fls. 82 a 91 dos autos, Recurso Voluntário onde argumenta que a infração lhe imputada não refere-se à falta de recolhimento, e sim a efetivação do pagamento que se deu em um dia posterior ao prazo regulamentar, o qual foi acrescido de todos os encargos moratórios decorrente do atraso, fato este que atesta a sua boa-fé e seu interesse em cumprir com as obrigações assumidas.

Destaca que o simples atraso de um único dia não trouxe prejuízo algum ao erário estadual, vez que a mora fora devidamente purgada pelo contribuinte no momento que, por iniciativa própria, realizou o pagamento do ICMS devido e não incentivado com os devidos acréscimos moratórios, o que, segundo o recorrente, não há o que se falar em “recolhimento a menor”, pois os acréscimos moratórios, pagos integralmente pelo contribuinte, visam recompor o montante exigido pelo Estado, a fim de que reste quitada a obrigação, sem prejuízo para o credor, não justificando o legalismo extremo do Decreto nº 8.205/02 adotado pela JJF para manter a infração.

Invoca os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como a exclusão da responsabilidade pela infração, quando sanado o dano que originou a penalidade, nos termos do art. 138 do CTN, do que requer a reforma da Decisão recorrida.

Destaca que o art. 18 do Decreto nº 8.205/02 prevê para a suspensão do incentivo o “atraso 03 (três) meses consecutivos, ou 06 (seis) meses alternados”, do que ressalta a total desproporção da pena aplicada, vez que, os valores pagos, tanto a título de parcela beneficiada, quanto de parcela não incentivada, foram recolhidos corretamente, tendo havido insignificante atraso de um único dia no recolhimento desta última, razão pela qual já se pagou os devidos acréscimos moratórios, tornando inaceitável a pretensão da Fazenda.

Registra que, nos termos do art. 138 do CTN, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração antes da ação fiscal, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, conforme ocorreu. Cita julgados.

Diz que penalizar o contribuinte com a perda do benefício no único mês em que atrasou a parcela não incentivada pelo DESENVOLVE, cria desequilíbrio em relação à concorrência, causando, sem sombra de dúvida, uma lesão irreparável ao recorrente, eis que, por causa de um único dia, estará, naquele mês, tendo, injustamente, um ônus adicional do ICMS.

Arguiu, ainda, que o Decreto 8.205/2002, sob o pretexto de regulamentar a Lei 7.980/2001, extrapolou seu sentido e alcance, introduzindo penalidade tributária, defeso pelos princípios que regem as Constituições, Federal e do Estado da Bahia, bem assim pela legislação afim, pois, a prevalecer a interpretação trazida por uma legislação infra-constitucional, no que tange o art. 18 do citado Decreto, se estaria violando o princípio da hierarquia das Leis, e do postulado da Separação dos Poderes (interpretação principiológica da CF, invasão de competência, art. 2º da CF e art. 1º, § 2º c/c art. 2º, V, arts. 70, XII, 71, VII, 72, XIII e 105, V, in fine, da Constituição do Estado da Bahia ).

O recorrente alega que, além de a Lei nº 7.980/2001, ou outra qualquer, *stricto sensu*, não prever tal penalidade por atraso no pagamento da parcela não incentivada, nem sua possibilidade, mesmo porque não poderia, nem deveria, delegar tal função legislativa, ao Executivo, a redação original do Decreto nº 8.205/2002 também não dispunha dessa forma, uma vez que previa a suspensão do incentivo quando o contribuinte deixasse de recolher o ICMS devido por 03 meses consecutivos, ou 06 meses alternados. Assim, tendo a referida penalidade sido introduzida por

mero Ato da Administração Pública, isto é, por Decreto do Governador de nº 9.513/05, e não por Lei *stricto sensu*, restou indelével a configuração da invasão de competência, com as demais repercussões já aduzidas, eis que a redação original da Lei 7.980/2001 em nada foi alterada nesta parte.

Salienta ser indubitável também que a penalidade instituída pelo referido Decreto inconstitucional, gerou um ônus financeiro, de fundo tributável, pois obstou a utilização do prazo de recolhimento dilatado do ICMS, bem assim o desconto pelo pagamento antecipado, gerando injustificável diferença de tratamento entre o recorrente e suas concorrentes, violando o Princípio da Isonomia, e, uma vez violada a isonomia, há clara violação ao Princípio da Livre Concorrência.

Aduz ser oportuno que se reconheça a ilegalidade do Decreto 8.205/2002, por infringir frontalmente a Estrita Legalidade, a Hierarquia da Leis e o Postulado da Separação de Poderes, bem assim, os demais princípios arguidos e, no caso de limitações de competência do CONSEF, pede-se que tais argumentos sejam pelo menos sopesados na interpretação mais justa do art. 18 do citado Decreto.

Por fim, roga pelo Provimento do Recurso Voluntário.

Na assentada de julgamento de 20/10/2014, esta 2ª CJF deliberou pela conversão do PAF à PGE/PROFIS no sentido de apreentar parecer jurídico sobre as alegações recursais, tendo, às fls. 112 a 114 dos autos, o citado órgão jurídico anexado opinativo, de lavra da Drª Maria José Coelho Sento-Sé, pelo improviso do Recurso Voluntário por considerá-lo ausentes de argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão recorrido.

O dito parecer consigna que todas as arguições de ofensa aos princípios constitucionais da segurança jurídica, legalidade e da hierarquia das leis não devem ser acolhidas, pois o lançamento tributário atende aos pressupostos e requisitos de validade formal descritos no artigo 39 do RPAF, do que enfatiza que a legislação tributária, no artigo 18 do Decreto nº 8.205/02, complementa a perda do direito ao benefício em relação à parcela incentivada, naquele mês, quando a empresa habilitada no Programa DESENVOLVE, estabelecido na Lei nº 7.980/01, não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo. Ressalta que o Programa DESENVOLVE tem natureza jurídica de incentivo fiscal que alcança as obrigações tributárias, alterando a regra matriz de incidência e acarretando na redução da prestação tributária, com o intuito de fomentar o desenvolvimento regional e industrial do parque industrial da Bahia.

Salienta a PGE/PROFIS que as alegações versando sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária estadual não poderão ser apreciadas pelo CONSEF, em face dos termos do art. 167, II, do RPAF/BA.

Registra que, na hipótese em tela, resta comprovado o descumprimento do contrato entre a Fazenda Estadual e o contribuinte, razão pela qual falece de razoabilidade a consideração de pagamento espontâneo. O parecer sustenta que a conduta do recorrente é punível e independe da intenção do agente ou do grau da lesão (atraso no pagamento da parcela não sujeita à dilação de apenas um dia ou que tenha ocorrido apenas uma vez), já que a dilação do prazo do pagamento representa um incentivo fiscal e, por se tratar de matéria de nítido cunho excepcional à regra geral de incidência do imposto, só admite interpretação literal.

Por fim, a PGE/PROFIS comunga do pensamento que a ocorrência do pressuposto relativo ao pagamento fora do prazo da parcela do ICMS não sujeita à dilação do prazo, conduz a perda do direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês, em consonância com os termos do art. 18 do Decreto nº 8.205/02, fundamentado na Lei nº 7.980/01.

Assim, opina pelo Conhecimento e Improviso do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, I, “b”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância inerente à segunda infração, julgada subsistente pela Decisão recorrida.

Quanto às razões recursais, observo que já haviam sido propostas pelo recorrente quando da sua impugnação ao Auto de Infração. Assim, concluo que as razões do Recurso Voluntário não

trazem qualquer fato novo capaz de modificar a Decisão recorrida, a qual se encontra devidamente fundamentada, sendo naquela oportunidade apreciadas todas as alegações de defesa.

Inerente à exação em lide, decorre da perda automática do direito do benefício do DESENVOLVE, em relação à parcela incentivada, no mês em que a empresa habilitada não recolheu, no prazo regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação, conforme previsto no caput do art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/02, fundamentado no art. 5º da Lei nº 7.980/01, o qual impõe *o recolhimento do ICMS da parcela não incentivada na forma e prazos regulamentares*, que combinada com o estabelecido no art. 38 da Lei nº 7.014/96 de que: “*quando o reconhecimento do benefício do imposto depender de condição, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação ou prestação*”, verifica-se, como consignado pela JJF, que não houve qualquer violação na hierarquia das normas.

Assim, não há qualquer óbice na aplicação do dispositivo no caso concreto, visto que a exigência tributária é limitada ou circunscrita ao período em que o imposto deixou de ser recolhido ou na hipótese de pagamento fora do prazo regulamentar, pois, se tratando de benefício condicionado, dentre outras exigências, ao pagamento das parcelas do imposto não sujeitas à dilação prazal, o não atendimento pelo beneficiário da condição legal resulta na impossibilidade de gozo do benefício, perdendo o direito do benefício, naquele mês, em relação à parcela incentivada prevista pelo DESENVOLVE.

Cabe ressaltar que, conforme interpretação literal da norma, o fato de o contribuinte supostamente ter realizado denúncia espontânea não o habilita a recuperar as benéfícios do incentivo fiscal nos meses em que ocorreu a mora, sendo irrelevante o fato alegado pelo recorrente e os dias que manteve-se inadimplido, pois, de fato, deixou de cumprir o requisito básico e condicional de recolher *tempestivamente* o ICMS não sujeito à dilação para fruição do benefício fiscal. Ademais, a alegada denúncia espontânea só se configuraria no caso de o contribuinte ter recolhido, antes da ação fiscal, tanto a parcela não incentivada quanto à dilatada, o que o eximiria da penalidade.

Em consequência, conforme consignado na Decisão recorrida, por se tratar de um benefício fiscal e de cunho excepcional à regra geral de incidência do imposto, não admite interpretação extensiva, sendo vedado ao intérprete ampliar o alcance da norma, devendo limitar-se à sua textualidade, em homenagem ao próprio princípio legal, consoante determina o artigo 111 do CTN, razão de indeferir o pedido recursal de “interpretação mais justa do art. 18 do Decreto 8.205/2002”.

Inerente à alegação recursal de que com a perda do benefício fiscal cria desequilíbrio em relação à concorrência, causando, sem sombra de dúvida, uma lesão irreparável ao recorrente, vislumbro que, com a perda do benefício fiscal, o contribuinte retorna à condição de igualdade com os demais concorrentes, os quais não possuem benefício fiscal.

Quanto às questões de constitucionalidade do Decreto nº 8.205/2002, por infringir frontalmente a Estrita Legalidade, a Hierarquia da Leis e o Postulado da Separação de Poderes, acompanho o parecer jurídico da PGE/PROFIS no sentido de que não poderão ser apreciadas pelo CONSEF, em face dos termos do art. 167, II, do RPAF/BA.

Portanto, entendo que a exação subsiste, pois o benefício a que faz jus o recorrente é condicionado ao pagamento tempestivo da parcela não incentivada. O CONSEF em casos semelhantes tem decidido nesse mesmo sentido, a exemplo dos Acórdãos: CJF nº 0424-13/13, CJF nº 0266-11/14, CJF nº 0223-11/13, CJF nº 0222-12/14, CJF nº 0403-12/14 e CJF nº 0336-12/14.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

#### **VOTO DIVERGENTE (Infração 2)**

Peço vênia ao i. Relator para divergir quanto à sua posição acerca da Infração 2, que concerne ao recolhimento de parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, tendo sido paga com um dia de atraso, o que repercutiu na perda do direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa DESENVOLVE.

*Infração 02 – 03.08.03*

*Recolheu a menor 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 de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve.*

*O contribuinte pagou a parcela não incentivada fora do prazo.*

*RS 7.548,24*

O recorrente admitiu, ao defender-se, que incorreu em equívoco quanto à data exata de vencimento do ICMS devido sobre a parcela não incentivada, tendo sido a autuação enquadrada nos arts.. 4º e 18 do Decreto nº 8.205 adiante transrito:

**Art. 4º. Revogam-se as disposições em contrário.**

**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.**

Defendeu-se, ainda, arguindo que não houve a falta de recolhimento, mas de pagamento realizado após um único dia posterior ao prazo regulamentar, com os acréscimos moratórios, e antes de qualquer procedimento fiscal, tendo inclusive a parcela incentivada sido devidamente recolhida no prazo próprio, pela modalidade de antecipação, com o respectivo desconto financeiro.

Pontuou, pois, enfaticamente, que houve apenas um dia de atraso, e que o sentido da norma que dá suporte ao art. 18 do Decreto nº 8.205, são os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Destacou nessa esteira, que o atraso foi relativo à parcela não incentivada sujeita às normas regulamentares e, portanto, aos prazos de recolhimento do ICMS normal, isto é, como disse, aqueles decorrentes da movimentação de entradas e saídas da empresa, independentemente de incentivos fiscais.

Nesse intento, trouxe a lume o art. 2º da Lei nº 7.980/2001, que considerou literal quanto ao objeto do incentivo, *in verbis*:

**Art. 2º - Fica o Poder Executivo autorizado a conceder, em função do potencial de contribuição do projeto para o desenvolvimento econômico e social do Estado, os seguintes incentivos:**

**I - dilação do prazo de pagamento, de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitada a 72 (setenta e dois) meses;**  
(grifos aditados)

E foi além, frisando que essa (Lei nº 7.980/2001) não traz norma quanto à perda de incentivos em função de um único de atraso e que, portanto, o art. 18 do Decreto nº 8.205/2002 não deve impor uma nova condição ao incentivo, posto que seria criar Direito novo, quando haveria de aplicar os estritos caminhos traçados pela Lei nº 7.980/2001, e que, mesmo admitindo-se a validade do art. 18 do Decreto nº 8.205/2002, ante à realização do pagamento, com os devidos acréscimos legais, não pode resultar na perda da parte incentivada, devidamente recolhida.

Há destaque, também, quanto ao descabimento de confundir-se falta de recolhimento com recolhimento em atraso, sobre o que incidiu penalidade já foi paga. E, em caso de antinomia, há que se ponderar a norma mais benéfica ao contribuinte, impondo-se a interpretação mais favorável, ou seja, que já pagou o que deveria pagar, antes de qualquer procedimento fiscal tendente a apurar o débito em comento, não podendo sofrer nova consequência em razão do mesmo ato, face ao pagamento espontâneo relativo a um único mês, deve ser reconhecido o direito da autuada ao benefício da exclusão da responsabilidade por qualquer infração.

Estes, dentre outros, são os fundamentos expostos pelo recorrente. Ao meu ver, o ponto fulcral não reside no fato de ter sido o pagamento realizado com os devidos acréscimos com apenas um único dia de atraso, porque se assim fosse não se asseguraria objetividade na aplicação da lei. Houve atraso, mesmo que de um único dia.

O ponto nodal, crucial, que estou convencida para o deslinde da controvérsia, é que a despeito de ter sido feito o pagamento com esse atraso, mas o foi antes do início de qualquer ação fiscal, a atrair, por conseguinte, a regra do art. 138 do CTN.

Ou seja, configurada a denúncia espontânea, já que o ICMS foi recolhido espontaneamente, inimputável é a sanção, sendo certo, que à luz do art. 112, do CTN, a aplicação a ser feita é a mais

favorável ao contribuinte, como o sujeito passivo, com muita propriedade, arguiu, considerando o pagamento espontâneo que excluiu a responsabilidade infracional.

Concluindo dentro desta linha decisória, cabe salientar que não se estaria fazendo uma interpretação extensiva, e ampliando o alcance da norma, mas por ter havido o pagamento espontâneo, incidem os efeitos jurídicos oriundos do referido art. 138 do CTN, com a exclusão da responsabilidade infracional, é dizer, descabida a sanção da perda do direito ao benefício em relação à parcela incentivada no mês respectivo.

#### **VOTO EM SEPARADO (Infração 2)**

Com a devida vénia entendo restar absolutamente equivocada a fundamentação defendida pela Nobre Conselheira condutora do voto divergente.

Ao meu ver, a Nobre Conselheira confunde claramente o instituto do benefício condicionado com infração tributária.

A perda do benefício em razão do pagamento intempestivo da parcela não sujeita à dilação não se trata de penalidade, mas de simples não cumprimento da condição imposta na legislação.

Ao descumprir a condição previamente firmada o contribuinte deixa de fazer jus ao benefício de dilação de prazo para pagamento do tributo e, a penalidade aplicada ao pagamento intempestivo é a penalidade de 60%.

Em que pese entenda que a legislação vigente anteriormente fosse mais benéfica e justa, o fato é que a interpretação pacífica da jurisprudência é a de que os benefícios fiscais devem ser interpretados de forma restritiva, e não se cumprindo as condições impostas pela legislação o contribuinte deixa de fazer jus ao benefício:

*TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ITR. ISENÇÃO. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL. NECESSIDADE. 1. A jurisprudência do STJ tem entendido que, quando se trata da "área de reserva legal", é imprescindível a averbação da referida área na matrícula do imóvel para o gozo do benefício isACIONAL vinculado ao ITR. 2. "É de afastar, ainda, argumento no sentido de que a averbação é ato meramente declaratório, e não constitutivo, da reserva legal. Sem dúvida, é assim: a existência da reserva legal não depende da averbação para os fins do Código Florestal e da legislação ambiental. Mas isto nada tem a ver com o sistema tributário nacional. Para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva." (REsp 1027051/SC, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7/4/2011, DJe 17/5/2011). Agravo regimental improvido.*

(STJ , Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 02/10/2014, T2 - SEGUNDA TURMA)

No caso concreto, ao deixar de recolher a parcela não incentivada na data regulamentar, o contribuinte perde o direito ao benefício no respectivo mês e, consequentemente, passa a ser devedor de 100% do ICMS apurado sem qualquer dilação de prazo. E isso não se trata de penalidade, mas de simples descumprimento da condição imposta na legislação.

Necessário ressaltar ainda que o respectivo benefício do DESENVOLVE é regra excepcional, e constitui-se em vantagem significativa ao contribuinte, na medida em que dilata em prazo significativo até 90% do imposto devido no respectivo mês. Para tanto, deve o contribuinte ao menos efetuar o pagamento tempestivo da parcela não incentivada. Se não o fizer, retorna ao *status quo ante* com o pagamento do ICMS no Regime Normal, como todos os demais contribuintes que não fazem jus ao benefício.

Assim, ao contrário do que defende o voto divergente, não estamos aqui negando a aplicação do art. 138 do CTN, pelo contrário, houve plena aplicação do mesmo, na medida em que fora dispensada a multa em razão do atraso do pagamento da parcela que foi efetivamente recolhida pelo contribuinte.

Ocorre que ao descumprir a condição imposta o contribuinte passa a ser devedor da integralidade do tributo apurado, razão pela qual para usufruir integralmente o benefício da denúncia espontânea, deveria o contribuinte ter recolhido a integralidade do imposto. Neste caso, deixaria de ser exigido da multa de 60%, esta sim, a verdadeira penalidade pelo pagamento intempestivo do tributo.

Após a verificação do descumprimento da condição para fruição do DESENVOLVE, caso o contribuinte tivesse recolhido espontaneamente todo o ICMS devido no mês sem o benefício do DESENVOLVE, a denúncia espontânea se aplicaria para afastar a incidência da multa de 60%, mas esse não foi o caso.

Em que pese entender que a legislação é bastante rígida, especialmente quanto ao caso concreto cujo atraso de pagamento foi mínimo, não há outra interpretação que possa ser adotada e, mais uma vez, com a devida vênia, entendo que o voto divergente se equivocou na aplicação da denúncia espontânea, uma vez que interpretou como punição a não fruição de um benefício em razão do não cumprimento de condição previamente estabelecida.

Ressalto ainda o descompasso do voto divergente com a posição unânime deste CONSEF, que em diversos casos idênticos se posicionou no sentido do voto vencedor.

Cumpre ainda destacar o descompasso com a própria posição da Conselheira que emanou o voto divergente, uma vez que na sessão de julgamento ocorrida em 17.12.2014, no julgamento do Recurso Voluntário julgado no A. I. N° 207090.0008/13-1, de relatoria deste Conselheiro, em caso idêntico, a decisão unânime deste Conselho de Fazenda foi no mesmo sentido do voto vencedor.

Em razão disso, acompanho o voto vencedor.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração n° **148714.0047/13-8**, lavrado contra a **SOL NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$8.417,70**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei n° 7014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$115,01**, prevista no art. 42, IX, da citada lei, com os acréscimos moratórios, conforme dispõe a Lei n° 9.837/05, devendo ser homologado o valor recolhido.

**VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO\*** - Conselheiros: Paulo Danilo Lopes Reis, Daniel Ribeiro Silva\*, Alexandrina Natália Bispo dos Santos e Fernando Antonio Brito de Araújo.

**VOTO DIVERGENTE** - Conselheiros(as): Alessandra Brandão Barbosa e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de abril de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – PRESIDENTE/RELATOR

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA - VOTO DIVERGENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA - VOTO EM SEPARADO

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS