

PROCESSO	- A. I. N° 148714.0041/12-1
RECORRENTE	- FIXAR INDUSTRIAL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 1^a CJF n° 0043-11/15
ORIGEM	- INFAC INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 09/11/2015

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0273-11/15

EMENTA: ICMS. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS À SUA INADMISSIBILIDADE. Presentes os dois requisitos necessários para a admissibilidade do Pedido de Reconsideração que são a) reforma da Decisão de primeira instância pela Câmara de Julgamento Fiscal, b) arguição de matéria de fato ou fundamento de direito desde a impugnação que não tenha sido apreciado em ambas as instâncias de julgamento. Admissível a utilização do Pedido de Reconsideração, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea "d", do RPAF/99. 2. Alterada a Decisão recorrida para abater os valores pagos a título de ICMS não dilatado. Recurso **CONHECIDO** e **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração interposto contra a Decisão proferida por esta 1^a Câmara de Julgamento Fiscal (CJF n° 0043-11/15), que Negou Provimento ao Recurso de Ofício, interposto contra Decisão da 1^a Junta de Julgamento Fiscal (JJF n° 0246-01/14), que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração.

O cerne do presente Recurso gravita em torno somente da infração 02, que fora lançada nos seguintes termos pelo cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 2: Recolhimento de ICMS efetuado a menos, em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada, prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (Desenvolve), sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.094.899,01, com multa de 60%;

A 1^a Câmara de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa, em julgamento não unânime de votos, da seguinte forma:

“VOTO

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

A infração 2 versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada, prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE).

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

Para o deslinde da causa, cumpre analisar a redação atual do artigo 18 do Decreto n° 8.205/2002, que instituiu o benefício fiscal do DESENVOLVE:

Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.

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

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

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

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

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

Após o Decreto nº 11.167/08, efeitos a partir de 09/08/08, esta situação deixou de existir, sendo de consumação automática a infração e, de forma concomitante, o efeito da perda do benefício, benesse esta de índole condicionada.

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

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

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

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

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

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

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

Assim, considerando a previsão atual do art. 18, do Decreto nº 8.502/02, as decisões deste Conselho vem sendo pela imediata perda do incentivo mensal, conforme Acórdãos nos 0209-11/13, 0064-13/13; 0424-13/13; 0042-11/14, 0215-13/12, 0223-11/13, 0292-13/13, 0369-11/13, 0393-12/13, inclusive da própria 2ª CJF, à exemplo dos Acórdãos nos 0044-12/14, 0329-12/12, 0046-12/13, 0104-12/14.

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

Já a infração 3 impõe ao Sujeito Passivo a falta de registro, na escrita fiscal da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação, sendo que a redução da multa se deu em razão da verificação que a Nota Fiscal nº 1.845, do mês de novembro de 2010, foi considerada como se fosse uma nota de entrada, mas é uma nota de saída e se encontra escriturada e da aplicação do §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

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

Não resta dúvida quanto ao cumprimento da primeira condição, tendo em vista que a multa imposta deriva do ACÓRDÃO CJF Nº 0273-11/15

descumprimento da obrigação acessória registrar a entrada de mercadorias.

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

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

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

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

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

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Infração 2)

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

Esta exação foi assim lançada, in verbis:

INFRAÇÃO 02 - Recolheu a menor o ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada, prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (Desenvolve). Multa de 60%. Total da Infração R\$ 1.094.899,01;

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

Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

VOTO

O lançamento de ofício relatado nos leva à discussão de interessantes temas de direito Tributário a exemplo dos efeitos da “denúncia espontânea” e as 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 (seiscents 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, ouso 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

Inicialmente, 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 perfunctoria, “o simples fato do não recolhimento ao erário do imposto não incentivado teria como efeito imediato a perda do benefício”. Todavia, a conclusão supra referida não apresenta conotação absoluta, devendo ser “obtemperada”, em face do que preceitua a própria legislação aplicável à espécie.

Isso porque, da leitura dos parágrafos que integram o referido art. 18, do Decreto nº 8.250/02, depreende-se que o ato do cancelamento ou perda do benefício DESENVOLVE deve ser precedido de ato anterior à sua concreção, antecedente temporal que opera tão-somente a suspensão da benesse fiscal, restando flagrante o prazo para eventual “purgação da mora”.

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

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

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

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

Inconformado com a Decisão, o autuado interpôs Reconsideração em face da Decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Seguidamente ao apontamento da tempestividade do Recurso e um breve histórico dos fatos vividos no presente PAF, alega que o acórdão recorrido merece reparos no tocante à Infração 2 do lançamento fiscal.

Após, passa a discorrer sobre os requisitos de admissibilidade do Pedido de Reconsideração.

Antes de adentrar no mérito, cumpre demonstrar o preenchimento dos requisitos legais exigidos para o conhecimento do presente Pedido de Reconsideração.

Lembra que o art. 169, I, “d”, do RPAF determina como cabível o Pedido de Reconsideração da

Decisão de Câmara que tenha reformado, no mérito, o quanto decidido na primeira instância em processo administrativo fiscal, desde que verse sobre matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento.

Alega que não fora apreciado o argumento de que houve “*pagamento de valor a título de ICMS não incentivado que não foi considerado como fator redutor da infração 2 do Auto de Infração*”.

Nesta toada, propala que há diversas questões suscitadas pelo autuado, em sua defesa, que não foram objeto de análise nas decisões anteriores.

Como primeira questão não enfrentada nos julgamentos anteriores, cita a não deliberação quanto a aplicação do artigo 138 no presente caso. Depois de transcrever a citada norma, assevera que o recorrente, argumentou, em sua peça de defesa, ser cabível a aplicação da norma em comento para fins de afastamento da penalidade de perda do benefício fiscal nos meses em que o pagamento fora integralmente realizado (incluindo a multa e os demais acréscimos legais), mas antes de qualquer ação fiscal.

Diz não haver dúvidas de que o art. 18 do Decreto nº 8.205/02 possui natureza sancionatória, sobretudo quando o próprio art. 41 da Lei nº 7.014/96 (localizado no Capítulo V – Das infrações e das penalidades), em seu inciso III, elenca o cancelamento de benefícios fiscais dentre as penalidades aplicáveis quando da infração à legislação do ICMS.

Por outro lado, uma vez que o *caput* do art. 138 do CTN fala em exclusão da responsabilidade, conclui-se que o instituto da Denúncia Espontânea alcança outras penalidades decorrentes do atraso do recolhimento do imposto, e não apenas a multas.

Afiança que este é o entendimento de Regina Helena da Costa, para quem “*a denúncia espontânea visa a afastar as consequências sancionatórias da infração*”, lembrando também do voto da lavra do ex-conselheiro Helcônio de Almeida, no Acórdão CJF nº 0207-12/08.

Coloca que a aplicação do art. 138 do CTN se justifica a partir de uma análise teleológica do preceito legal, haja vista que o objetivo desta norma é incentivar o contribuinte em mora a colocar-se em situação de regularidade perante o Fisco. Portanto, não se pode negar a validade do art. 138 do CTN, que prevê a possibilidade de exclusão da responsabilidade, com o consequente afastamento de eventual punição aplicável, mediante o recolhimento do tributo devido e acréscimos legais antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte da administração tributária.

Propala que o Regulamento do Desenvolve, por ser veiculado através do Decreto nº 8.205/02, não pode se sobrepor às determinações contidas no Código Tributário Nacional, que ostenta a natureza de lei complementar e, com esse norte, diz ser “*irrelevante a revogação do § 2º do art. 18 do Regulamento do Desenvolve, haja vista que a denúncia espontânea tem previsão no CTN, bem como no próprio Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB*”.

Ademais, pontifica que não pode prevalecer a tese ventilada no Parecer emitido pelo Procurador do Estado, Dr. José Augusto Martins Jr., no Auto de Infração nº 295309.0091/12-3, utilizado como base pelo Relator para justificar o entendimento externado em seu voto, no sentido de manter a supressão do benefício fiscal.

Afiança que, em primeiro lugar, não deve ser feita uma interpretação restritiva quanto ao alcance da expressão “tributo devido” presente na redação do *caput* do art. 138. Nessa toada, o imposto a ser pago no vencimento, certo e determinado, corresponde apenas à parcela não dilatada do ICMS, sobre a qual deve ser aplicada a regra da Denúncia Espontânea para elidir a perda do benefício fiscal.

Argumenta que “*se a própria legislação do Desenvolve prevê o pagamento do saldo devedor do tributo em dois momentos distintos (parte no mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador e parte ao longo de cinco anos, ou ao final deste prazo), não se afigura razoável que o contribuinte tivesse de recolher as duas parcelas do tributo para fins de purgar a mora apenas*

em relação à parcela não dilatada”.

Comenta que, se o entendimento ora contestado fosse válido, o Conseg jamais poderia ter admitido, ainda que sob a égide da antiga redação do art. 18 do Regulamento do Desenvolve, a Denúncia Espontânea para fins de manutenção do benefício fiscal, haja vista que naquela hipótese também não ocorria o pagamento integral do tributo, o que não constituía óbice para o seu reconhecimento perante este Conselho de Fazenda.

Assegura que não há motivos para que o instituto da Denúncia Espontânea não seja aplicado ao presente feito, sobretudo porque o pleito do autuado “*não tem a ver com qualquer tipo de multa, a qual foi devidamente recolhida juntamente com os demais acréscimos legais, e sim com o cancelamento do benefício fiscal*”.

Em outro ponto, também destaca que inexiste previsão legal quanto à penalidade de perda do benefício fiscal no mês em que a parcela não incentivada (ICMS NORMAL) não é regularmente recolhida, seja porque o pagamento foi feito após o vencimento, seja porque foi realizado em valor inferior ao efetivamente devido pelo contribuinte.

Fala que o Código Tributário Nacional determina em seu art. 97, inciso V, que “*somente a lei tributária poderá cominar penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas*”. Por sua vez, lembra que “*o Programa Desenvolve foi instituído pela Lei Estadual nº 7.980/2001, que não prevê a penalidade veiculada no art. 18 do Decreto nº 8.205/02 (mero Regulamento)*”.

Diz que a única sanção prevista na Lei nº 7.980/2001 consta do seu art. 9º e consiste no cancelamento da autorização para uso dos incentivos do Programa, desde que constatada uma das seguintes hipóteses: a) a ocorrência de infração que se caracterize como crime contra a ordem tributária; ou b) inobservância de qualquer das exigências para a habilitação do estabelecimento ao Programa, durante o período de sua fruição.

Neste diapasão, considera indvidoso “*que o Poder Executivo Estadual, por meio de ato administrativo (Decreto nº 8.205/2002), ainda que a pretexto de regulamentar a utilização do incentivo fiscal*”, pudesse criar sanção não prevista na lei formal instituidora do programa, sob pena de violar o art. 97, V, do CTN, que abriga a matéria sob o manto da reserva legal.

Após colacionar julgado do STJ em socorro a sua tese, conclui que tal vício macula de nulidade o Auto de Infração, “por violação ao princípio da tipicidade cerrada”.

Arremata seu entendimento dizendo que “*Tratando-se de matéria de ordem pública, a presente questão pode ser alegada a qualquer tempo, inclusive em sede de pedido de reconsideração, não podendo esta colenda Câmara de Julgamento Fiscal furtar-se de apreciá-la.*”.

Ao final de seu tópico, reafirma que o acórdão objurgado merece reparos, “*mercê da possibilidade de afastamento da penalidade de perda do benefício fiscal em virtude dos efeitos da denúncia espontânea realizada pelo contribuinte (art. 138 do CTN), recolhendo a parcela não incentivada do tributo e seus acréscimos legais antes do início da ação fiscal*” bem como por existir “*a nulidade da penalidade prevista no art. 18 do Decreto nº 8.205/2002, uma vez que esta carece de respaldo na lei instituidora do benefício fiscal, único instrumento normativo apto a cominar sanções tributárias*”.

Em seguida, alega que há outro argumento trazido pelo autuado em sua impugnação que não foi observado em fase anteriores. Alega que houve o recolhimento, em 25/09/2009, do valor de R\$1.752,05 (um mil, setecentos e cinquenta e dois reais e cinco centavos) a título de ICMS não incentivado (código 806), o qual não foi contabilizado pela Auditora Fiscal na planilha de apuração anexa ao Auto de Infração, e que foi reconstituída pelo contribuinte (DOC. 05 da defesa – vide coluna “*ICMS PAGO DESCONSIDERADO PELA AUDITORA FISCAL*”).

Nesse sentido, a fim de comprovar o efetivo adimplemento da quantia supramencionada, lembra que o autuado juntou aos autos cópia do DAE pago (DOC. 06 da defesa), com data de vencimento em 09/08/2009 e recolhimento em 25/09/2009. Nestes termos, diz que a Decisão proferida por esta

Câmara Julgadora deve ser reconsiderada, a fim de que seja abatido do saldo devedor de ICMS não dilatado, no período de competência de julho de 2009, o valor de R\$ 1.752,05.

Noutro tópico, alega que são também motivos para reconsideração a ausência de manifestação quanto ao argumentos trazidos na defesa do autuado referentes à violação dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da função social da empresa.

Aponta que a legislação do Programa Desenvolve deve ser interpretada sob uma perspectiva teleológica, a fim de preservar os objetivos almejados pelo legislador com a criação do benefício fiscal. Em vista das finalidades a que se presta o Desenvolve, diz que “*soa absurda a ideia de que o contribuinte seja punido com a perda do benefício apenas por conta do recolhimento do ICMS com atraso de poucos dias (embora acrescido de todos os encargos legais) em alguns meses, medida cuja gravidade implicará em irreparáveis prejuízos à empresa, comprometendo até mesmo o seu regular funcionamento*”.

Assegura que, como o autuado nada deve ao Estado da Bahia a título de ICMS, “seja quanto à parcela incentivada, recolhida regularmente, ou à parcela não incentivada, adimplida principalmente dentro do mesmo mês do prazo de vencimento, porém com todos os acréscimos legais, e se ocorreu antes de alguma intimação fiscal”, sustenta que a aplicação da norma punitiva que fundamenta o lançamento de ofício fere o princípio da razoabilidade, “*baliza constitucional da atividade administrativa*”.

Envereda a questão afirmado que a supressão do benefício fiscal nos meses em que o imposto não incentivado foi recolhido extemporaneamente, representa exagerada generalização da norma legal, em detrimento da análise do caso concreto. Tal conduta, pois, não reflete a ponderação administrativa exigida pelo princípio da razoabilidade, necessária à proteção jurídica dos direitos do contribuinte em face do Fisco.

Pontua que a penalidade de perda do benefício fiscal deveria ser aplicada aos contribuintes que se revelassem devedores contumazes, sem compromisso com a satisfação da obrigação principal – o pagamento do ICMS e que ao fazer incidir sobre a ora recorrente a norma punitiva contida no art. 18 do Regulamento do Desenvolve, dita que o Estado da Bahia abusivamente equipara a empresa que deixa de cumprir com suas obrigações fiscais àquela que sempre busca manter-se em situação de regularidade, recolhendo integralmente o imposto devido, dentro do mês do vencimento.

Lembra a infração 2 refere-se ao ICMS NORMAL (não incentivado, Código de Receita nº 806) dos períodos de competência de janeiro/2009 a agosto/2010, sendo a data de vencimento no dia 09 do mês subsequente, e se a quase totalidade dos recolhimentos acompanhados dos acréscimos legais ocorreram dentro do mesmo mês do vencimento, principalmente até o dia 20 (a data de recolhimento da parcela incentivada – Código de Receita nº 2.167). Neste quadro, afirma que não houve prejuízo ao Estado, conforme planilha anexa à defesa.

Assegura que dos vinte meses objeto da fiscalização, em apenas três deles o pagamento deixou de ser efetuado no mesmo mês do vencimento (embora, ainda assim, tenha sido realizado com todos os acréscimos legais). Em contrapartida, nos outros dezessete meses, a parcela do ICMS submetida ao regime normal de apuração foi integralmente recolhida até o dia 20 do mês de vencimento (acompanhada dos acréscimos legais) apenas alguns dias após o prazo, no dia 09.

Logo, afirma que a supressão do benefício igualmente afronta o princípio da proporcionalidade e que a atuação da administração tributária estadual no presente caso não preenche os requisitos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Diz que a sanção aplicada não configura o método mais adequado à consecução do fim almejado pelo Poder Público e, ante ao recolhimento integral da parcela não incentivada, em momento anterior ao início da ação fiscal, o cancelamento do benefício também não representa a medida menos gravosa ao contribuinte, dado que a própria autuação fiscal é indevida.

Quanto à proporcionalidade em sentido estrito, é possível observar que o dano causado à

empresa é indubitavelmente superior ao suposto benefício que a Fazenda Estadual viria a auferir com o recolhimento integral do ICMS com base no regime normal de apuração, “uma vez retirou os abatimentos oriundos do Desenvolve”.

Comenta que tal infração levará ao desemprego de vários trabalhadores, bem como a falência da empresa, que também implicará em aumento da concorrência dos produtos que vêm de outros Estados, desfavorecendo o comércio interno, considerando a extinção de um fabricante local, na linha de trefilados de metal padronizados, peças, acessórios e componentes para veículos automotores.

Com fulcro nesses argumentos, diz que o cancelamento do benefício fiscal de dilação de prazo para pagamento do ICMS nos meses de janeiro de 2009 a agosto de 2010, além de destoar dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade, infringe, igualmente, o princípio da função social da empresa, todos de índole constitucional.

Ao final de seu arrazoado, requer o recebimento do presente Pedido de Reconsideração para que seja:

- a) declarada a nulidade da Infração 02, em virtude da violação ao art. 97, V, do CTN, haja vista que a penalidade constante do art. 18 do Regulamento do Desenvolve não possui previsão legal na Lei nº 7.980/2001, que instituiu o aludido programa de incentivo fiscal (tópico 4.2 acima);
- b) subsidiariamente, seja reconhecida a improcedência da Infração 02 do Auto de Infração em epígrafe, por força da aplicação do instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN), bem como dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, além da função social da empresa (tópicos 4.2 e 4.4 desta petição); e, se ultrapassada,
- c) seja reduzido o montante da Infração 02, em razão do recolhimento do valor de R\$ 1.752,05 (um mil, setecentos e cinquenta e dois reais e cinco centavos - **DOC. 06** da impugnação) a título de ICMS não incentivado, o qual não foi contabilizado pela Auditora Fiscal na planilha de apuração anexa ao Auto de Infração, tendo sido objeto de reconstituição pelo contribuinte (**DOC. 05** da impugnação, vide coluna “ICMS PAGO DESCONSIDERADO PELA AUDITORA FISCAL”), ao teor do tópico 4.3 desta petição.

Em termos, os autos foram remetidos à PGE/PROFIS para exame.

No Parecer de fls. 338 a 340, o n. Procurador José Augusto Martins Júnior, após um breve exame da irresignação tracejada, entende não caber admissibilidade ao Pedido de Reconsideração.

Após transcrever o art. 169, I, “d” do RPAF, conclui que existem dois requisitos para instrumentalização do Pedido de Reconsideração, a saber: a) que a Decisão da Câmara tenha reformado no mérito a do juízo administrativo originário, e; b) que verse sobre matéria de fato ou fundamento de direito ventilados na defesa e não apreciados nas fases anteriores de julgamento.

Afirma que a *mens legis* é absolutamente correta, pois não se pode reexaminar algo que não foi devidamente provocado em sede de defesa, face ao princípio dispositivo ou da demanda que rege toda a relação processual, salvo nas hipóteses de matérias de ordem pública.

Assinala que “após análise mais minuciosa do caso em epígrafe, em especial a Decisão de base, não se verifica qualquer omissão capaz de engendrar tal mecanismo de reexame” (grifo no original), assegurando que não existe nenhuma omissão ou julgamento infra petita capaz de justificar o presente pleito, inexistindo os requisitos autorizadores do conhecimento da pretensão de reexame.

Ao final de sua manifestação, opina pelo Não Conhecimento do Pedido de Reconsideração.

VOTO

Temos sob análise Pedido de Reconsideração interposto contra a Decisão da 1ª CJF que julgou o Auto de Infração em epígrafe, Parcialmente Procedente.

Em seu Recurso, o Recorrente alega que houve a modificação do mérito do julgamento de base, em relação a infração 02, e que não foram analisados, nas fases anteriores, os argumentos relativos: i) a Denúncia Espontânea (art. 138 do CTN), ii) a inexistência de previsão legal quanto à

penalidade de perda do benefício fiscal (art. 97, V do CTN); iii) ao recolhimento, consideração e abatimento do valor das parcelas do ICMS não incentivado ao débito da infração 02; e iv) a violação dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da função social da empresa.

Pois bem. O artigo 169, inciso I, alínea “d”, do RPAF/99 estabelece os seguintes requisitos ou pressupostos para a admissibilidade do Pedido de Reconsideração, quais sejam:

1. *que a Decisão da Câmara de Julgamento Fiscal tenha reformado, no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal;*
2. *que o Pedido de Reconsideração verse sobre matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento.*

Passo a análise de cada um dos requisitos de admissibilidade e seus aspectos.

Primeiramente, resta indubitável o fato de que houve reforma da Decisão de primeira instância pela Decisão da Câmara de Julgamento Fiscal no que tange a infração 2, visto que, a primeira instância a julgou improcedente e a segunda a restaurou plenamente.

Quanto ao segundo requisito, de plano afasto a alegação de que não foi enfrentada a questão sobre a Denúncia Espontânea e análise do art. 138 do CTN.

Vejo que tal argumento ventilado na defesa foi a base do julgamento de piso, portanto, trata de matéria já apreciada em fase anterior deste processo, não cabendo acolhimento a assertiva recursal.

Nesta senda, cabe trazer à colação trechos do voto do Relator *a quo* sobre a questão da Denúncia Espontânea, *in verbis*:

No primeiro julgamento, Acórdão CJF 0207-12/08, o nobre Relator, considerando que o contribuinte havia pagado o imposto antes da ação fiscal, evoca os efeitos jurídicos do instituto da denúncia espontânea. A tese esposada naquele caso é de que o art. 18 do Regulamento do Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.205/02, configura uma penalidade, pois tem natureza punitiva ou sancionatória, haja vista que aquele artigo está inserido num capítulo intitulado “Deveres e Sanções”.

(...)

O Relator concluiu que, diante da complexidade das normas tributárias, uma interpretação mais ampla do art. 138 do CTN é mais consentânea com o princípio de na dúvida pró réu.

Quanto à inexistência de previsão legal da norma sancionatória, vejo que tal argumentação não foi levantada em sede de defesa, o que afasta a tese recursal quanto ao preenchimento deste requisito.

Ademais, percebo que existe no art. 41 da Lei 7.014/96 (lei geral do ICMS no Estado da Bahia), previsão de aplicação, como penalidade, a possibilidade de cancelamento de benefícios fiscais.

Quanto ao reconhecimento de parcela e abatimento do valor da infração de quantias já recolhidas a título de ICMS não dilatado, vejo que esta argumentação foi parte da manifestação de fls. 193 a 196 do Contribuinte e fez parte do relatório do julgamento de piso.

Em que pese a Resolução do acórdão da 1ª CJF expressamente mencionar para que sejam homologados os valores já pagos, no voto não houve deliberação específica neste sentido. Por seu turno, o voto de primo grau, por entender que a infração era improcedente, não há enfrentamento direto quanto ao abatimento desse valor.

Assim, entendo que tal argumento ventilado em sede de defesa não foi examinado nos julgamentos posteriores e, nestes termos, julgo preenchido o segundo requisito do Pedido de Reconsideração.

No mérito desta sua tese, creio que o pleito do Recorrente é procedente e justo, pois o próprio Sr. Fiscal Autuante reconheceu em sua manifestação de fls. 200 a 201, o direito ao abatimento do valor de R\$ 1.752,05, referente ao mês de julho de 2009, reduzindo a respectiva ocorrência da infração 2 para R\$ 52.122,10.

Neste sentido, há também outros julgados deste CONSEF, em especial o voto da lavra da i.

Conselheira Mônica Maria Roters, no Acórdão CJF nº 0104-12/14, que permitiram tal abatimento do valor da parcela paga.

Já em relação à suposta violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da função social da empresa, vejo que os argumentos da proporcionalidade e razoabilidade foram ventilados em sede de defesa às fls. 132 a 151, sem que tenham sido tratados de forma explícita em ambos os acórdãos ora vergastados.

Assim, também conheço o Pedido de Reconsideração com base neste ponto.

Quanto ao mérito desta questão, em que pese a robusta e brilhante tese do Contribuinte, tais argumentos de direito são, na verdade, princípios constitucionais (implícitos) norteadores de todo o ordenamento jurídico.

Entretanto, em face das vedações impostas no artigo 167, incisos I e III do RPAF, entendo que, mesmo diante da plausível argumentação, não tem competência este Colegiado em declarar a inconstitucionalidade da norma, bem como deixar de aplicar ato normativo emanado por autoridade superior, mesmo em face da proporcionalidade ou razoabilidade, o que poderá acontecer, em sede do Poder judiciário.

Portanto, não há como prover o Pedido de Reconsideração com base na falta de apreciação sobre a proporcionalidade e razoabilidade, diante da vedação do art. 167 do RPAF.

Ante o exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** e **PARCIAL PROVIMENTO** do Pedido de Reconsideração para, no mérito considerar o direito de abatimento do valor de R\$ 1.752,05, pago a título de imposto não incentivado, reduzindo a ocorrência de julho de 2009 para R\$ 52.122,10.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **CONHECER** e **PROVER PARCIALMENTE** o Pedido de Reconsideração apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **148714.0041/12-1**, lavrado contra **FIXAR INDUSTRIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.096.285,45**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, "f" e VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.817,42**, prevista no inciso IX, da supracitada lei, com os acréscimos moratórios, de acordo com a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

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

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS