

A. I. Nº - 108580.0070/14-8  
AUTUADO - PRODUMASTER ADVANCED COMPOSITES NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
AUTUANTE - LAUDELINO BISPO COSTA FILHO  
ORIGEM - INFAS INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 03.12.2015

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0197-01/15**

**EMENTA:** ICMS. 1. IMPORTAÇÃO DIRETA. ICMS RECOLHIMENTO A MENOS. NÃO INCLUSÃO DO PRÓPRIO IMPOSTO NA BASE DE CÁLCULO. Constatada a importação de mercadoria com recolhimento a menos do imposto devido, tendo em vista a não inclusão do valor do próprio imposto na base de cálculo. Infração verificada, nos termos do art. 13, V, §1º, da LC87/96 (art. 17, inciso VI da Lei nº 7.014/96 e artigo 52 do RICMS/BA-97). Infração caracterizada. 2. DIFERIMENTO. AQUISIÇÃO DE REFEIÇÕES PARA ALIMENTAÇÃO DOS EMPREGADOS. RESPONSABILIDADE DE RECOLHIMENTO DO ICMS PELO DESTINATÁRIO. A alegação defensiva de o fornecedor estar enquadrado no SIMPLES NACIONAL (LC 123/06) não altera a responsabilidade do adquirente (art. 348, §1º, IV do RICMS/BA), uma vez que o art. 386, I, do RICMS-BA, prevê que o recolhimento do tributo pelo SIMPLES NACIONAL não exclui a incidência do ICMS, nas operações alcançadas pela substituição tributária, da qual, o diferimento é uma espécie. Item caracterizado. 3. DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. Na existência das duas Resoluções (44/06 e 043/09), não poderia a fiscalização concluir que deveria prevalecer uma e não a outra. A forma como foi construído o lançamento de ofício não guarda relação com a legalidade, a verdade material e o devido processo legal. Infração NULA. 4. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS DO DMA. Infração reconhecida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 23/09/2014, exige ICMS no valor de R\$1.193.987,65, além do descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$140,00, em face das irregularidades a seguir descritas:

INFRAÇÃO 1 - Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de calculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembarço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial. Valor R\$54.204,24. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - Deixou de recolher o ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários. Valor R\$52.148,78. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 - Recolheu a menor o ICMS 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. Consta ainda que o contribuinte desconheceu a Resolução 043/2009, de 17 de junho de 2009, art. 2º do Programa Desenvolve que fixou a parcela do saldo devedor de ICMS passível de incentivo, ao que exceder a R\$ 20.299,68, corrigido este valor a cada 12 meses pela variação do IGP-M. Valor R\$1.087.634,63. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 4 - Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DMA; entrega da DMA nos meses de fevereiro, março, abril, maio, junho de 2014, sem mencionar nenhum valor. Multa no valor de R\$140,00.

Na peça defensiva apresentada (fls. 286/295- volume I), o autuado esclarece que trabalha com indústria e comércio de resina termoplástica, artigos de plásticos, dentre outras mais e sempre procurou cumprir com todas as suas obrigações fiscais.

No que se refere à primeira infração, recolhimento a menos o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, esclarece que os valores correspondentes já foram devidamente quitados. Diz que nas 4 (quatro) notas fiscais emitidas e listadas pelo fisco, no demonstrativo específico (notas fiscais nºs 7970, 8161, 8162 e 4040), quando da apuração da base de cálculo não ocorreu à inclusão do ICMS, nos termos do art. 52 do RICMS/BA, vigente à época dos fatos.

Defende que o suposto recolhimento a menor não causou qualquer prejuízo ao erário estadual visto que qualquer que fosse o valor recolhido seria utilizado integralmente como crédito fiscal no mesmo período de apuração, ou seja, o recolhimento a menor significou utilização de crédito a menor, sem qualquer repercussão financeira.

Transcreve, em favos da sua tese, o Acórdão nº 0277-12/05, sobre matéria idêntica.

**2a. CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0277-12/05**

*Ora, não fazia nenhum sentido a exigência do recolhimento do diferencial de alíquota, uma vez que no mesmo momento o crédito do valor integral de todo o tributo era permitido, realizando os lançamentos respectivos a débito e a crédito no Livro de Apuração do ICMS, sem nenhuma repercussão econômica para o Fisco.*

*Portanto, entendo que deve ser excluído o valor de R\$35,80, que remanesce em relação ao item, restando assim elidida a infração 5.*

No que tange a infração 02, invoca o artigo 393 do RICMS/97, onde fica evidente que a vedação impõe pela legislação para que as empresas optantes pelo Simples Nacional deleguem aos adquirentes o encargo pelo pagamento do imposto de sua responsabilidade. Conclui que, em assim procedendo, a fornecedora honrou com o pagamento do imposto de sua responsabilidade, não delegando responsabilidade ao adquirente, o qual, com base no mesmo dispositivo não realizou a retenção, por entender indevida.

Com relação à infração 03, recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista no Desenvolve, registra que a apuração do valor da parcela dilatada deve seguir o que determina a Instrução Normativa 27/2009, e não foi obedecida pelo fiscal.

Faz um histórico dos incentivos que foram concedidos: I) Em setembro de 2004, através da Resolução nº 44/04, foi concedido o incentivo de dilação de prazo de pagamento, classificando o empreendimento na Classe II, tabela I, portanto 80%, pelo prazo de 12 anos. A vigência deste benefício vai até agosto de 2016. II) Em junho de 2009 fomos contemplados com mais um incentivo, por ampliação do projeto industrial, desta vez pela Resolução, nº 043/2009, prevendo a dilação por 72 meses do valor excedente ao Piso de R\$ 20.299,68, enquadrando o benefício na mesma Classe II da tabela I. Este novo benefício vai viger por 12 anos, ou seja, até maio/2021.

Observa que o benefício dado pela Resolução 44/04, continua vigente quando da concessão do novo benefício pela Resolução 043/2009, pelo período de 06/2009 a 08/2016, neste caso somente a partir de

08/2016 é que não mais há de se falar nos benefícios concedidos pela Resolução 44/06. Explica que na vigência simultânea das resoluções, ambas enquadravam a dilação de prazo na mesma classe II da Tabela I, por isso tem-se que o mesmo percentual de desconto tanto até o Piso, quanto a partir do valor do Piso. Conclui que não há falar em piso. Aduz que, sendo a classe e o desconto o mesmo, não há interferência no cálculo do valor, ficando prejudicado o uso do piso.

Diz que o Auditor desconsiderou os efeitos da Resolução 44/04; na prática, revogou a resolução, que continua vigente até a presente data, paralelamente à nova. Aduz que o Fisco extrapolou, invadindo a competência específica do Conselho Deliberativo do Desenvolve, único órgão competente para revogar suas próprias resoluções.

Diz que é improcedente o lançamento e, para que não reste qualquer dúvida, elabora cálculos da parcela dilatada, no período abrangido nos autos, seguindo o que determina a IN 27/2009. Explica que o Piso é corrigido anualmente pelo IGP-M, a partir de junho/2009, atualizado todos os meses de julho, com base na variação dos últimos 12 meses. Apresenta o cálculo que diverge daquele apurado pelo fisco (que sequer apresentou a memória de cálculo).

Aduz que na planilha com o cálculo da parcela dilatada (de acordo com a IN 27/09), os débitos não vinculados ao projeto são superiores aos informados pelo Autuante, que se limitou a excluir do cálculo os débitos correspondentes ao lançamento do ICMS por DIFAL nas aquisições para uso e consumo. Explica que, para correção do cálculo, adicionou os demais débitos listados na IN 27/09 como não beneficiados do incentivo. Concluiu que o aumento do débito, reduz a base para incidência do incentivo de dilação de prazo. Transcreve a planilha.

Apresenta em seguida, demonstrativo com refazimento da conta corrente fiscal de todo o período fiscalizado para comprovar a improcedência da cobrança e reconhecer que, por pequeno erro, no mês de janeiro de 2010, recolheu a menos R\$573,08.

mês	(A) Saldo devedor conf RAICMS	(B) INCENTIVO DESENVOLVE	(C = A - B) ICMS A RECOLHER	(D) RECOLHIDO	(E = C - D) A PAGAR
jul/09	97.813,55	77.723,30	20.090,25	20.097,45	- 7,20
ago/09	117.130,78	91.538,37	25.592,41	25.592,41	0,00
set/09	150.434,87	119.889,47	30.545,40	30.545,40	- 0,00
out/09	163.303,54	130.417,67	32.885,87	32.885,87	- 0,00
nov/09	44.112,58	34.963,96	9.148,62	9.148,62	-
dez/09	132.911,92	102.761,24	30.150,68	30.150,68	-
jan/10	77.821,36	59.737,80	18.083,56	17.510,48	573,08
fev/10	81.749,94	60.212,54	21.537,40	21.537,40	- 0,00
mar/10	141.937,83	112.648,84	29.288,99	29.288,99	-
abr/10	94.531,23	68.484,89	26.046,34	26.046,34	0,00
mai/10	123.062,50	95.504,42	27.558,08	27.558,08	- 0,00
jun/10	120.643,93	96.072,63	24.571,30	24.571,30	- 0,00
jul/10	111.115,90	88.363,43	22.752,47	22.872,77	- 120,30
ago/10	123.094,07	97.787,16	25.306,91	25.306,91	-
set/10	127.361,45	100.894,97	26.466,48	26.522,29	- 55,81
out/10	114.001,08	89.904,38	24.096,70	24.096,70	- 0,00
nov/10	136.959,90	109.333,25	27.626,65	27.626,65	0,00
dez/10	86.839,59	67.163,95	19.675,64	19.675,64	- 0,00
jan/11	122.708,18	96.352,08	26.356,10	26.356,10	-
fev/11	135.288,08	107.897,24	27.390,84	27.853,24	- 462,40
mar/11	142.006,33	112.562,74	29.443,59	29.443,59	- 0,00
abr/11	178.711,86	138.322,35	40.389,51	40.389,51	- 0,00
mai/11	95.671,53	75.995,42	19.676,11	19.676,11	- 0,00
jun/11	121.265,19	96.711,11	24.554,08	24.554,08	- 0,00
jul/11	200.785,34	160.099,91	40.685,43	40.685,43	- 0,00
ago/11	136.514,10	108.778,05	27.736,05	27.736,05	0,00
set/11	11.901,38	8.945,10	2.956,28	2.956,28	- 0,00
out/11	119.537,30	95.108,29	24.429,01	24.429,01	0,00
nov/11	191.185,58	152.766,15	38.419,43	38.419,43	- 0,00
dez/11	179.827,30	143.199,20	36.628,10	36.628,10	-
jan/12	184.146,55	146.349,93	37.796,62	37.796,62	0,00
fev/12	138.144,09	110.260,92	27.883,17	27.883,17	-
mar/12	224.798,69	178.833,00	45.965,69	45.965,69	-
abr/12	268.868,07	211.394,99	57.473,08	57.473,08	- 0,00

mai/12	234.288,18	186.347,94	47.940,24	47.940,24	-	0,00
jun/12	253.992,64	202.528,94	51.463,70	51.463,67	-	0,03
jul/12	158.203,59	120.384,09	37.819,50	37.819,50	-	0,00
ago/12	228.017,53	181.295,74	46.721,79	46.721,79	-	0,00
set/12	152.285,61	120.514,18	31.771,43	31.771,43	-	0,00
out/12	260.595,45	202.914,33	57.681,12	57.681,12	-	0,00
nov/12	183.204,11	145.382,65	37.821,46	37.821,46	-	0,00
dez/12	215.423,35	163.888,53	51.534,82	51.534,82	-	0,00
jan/13	246.762,19	196.015,90	50.746,29	50.746,29	-	0,00
fev/13	287.609,54	229.552,08	58.057,46	58.057,46	-	0,00
mar/13	256.500,47	204.674,84	51.825,63	51.825,63	-	0,00
abr/13	277.896,25	218.265,75	59.630,50	59.630,50	-	0,00
mai/13	205.388,41	158.816,98	46.571,43	46.571,43	-	0,00
jun/13	168.379,35	131.590,82	36.788,53	36.788,53	-	0,00
jul/13	205.126,36	162.773,26	42.353,10	42.353,10	-	0,00
ago/13	145.419,77	114.325,62	31.094,15	31.094,15	-	0,00
set/13	184.754,16	144.720,32	40.033,84	40.033,84	-	0,00
out/13	198.880,34	157.893,13	40.987,21	40.987,21	-	0,00
nov/13	125.983,44	99.202,06	26.781,38	26.781,38	-	0,00
dez/13	54.410,21	39.107,39	15.302,82	15.302,82	-	0,00
jan/14	98.808,20	75.379,13	23.429,07	23.429,07	-	0,00
fev/14	126.747,24	98.291,77	28.455,47	28.455,47	-	0,00
mar/14	71.875,23	56.531,44	15.343,79	15.343,79	-	0,00
abr/14	27.284,20	18.852,77	8.431,43	8.431,43	-	0,00
mai/14	70.455,80	54.998,46	15.457,34	15.457,34	-	0,00
jun/14	73.349,63	56.273,94	17.075,69	17.075,69	-	0,00

Com relação à infração 04 reconhece o descumprimento da obrigação acessória.

Conclui que é parcialmente procedente o Auto de Infração, com a manutenção do valor que apurou na infração 3, além da multa na infração 4.

A Informação fiscal é prestada (fls. 1.093/1.098 - volume III). O Auditor informa, quanto à infração número um, que o contribuinte errou em não incluir o ICMS na base de cálculo do próprio imposto, o que foi confirmada pelo Patrono do contribuinte. Diz ainda que o fato de o valor exigido poder ser objeto de crédito, como contesta o autuado, não modifica a infração cometida. O fato é que foi pago ICMS importação a menor e por isso foi autuado.

Na segunda infração, diz que não houve recolhimento de ICMS deferido, na entrada de alimentação para funcionários do autuado e a obrigação de pagar o ICMS é do adquirente.

Quando a terceira infração, concorda que se trata de tema polemico e controvertido, existindo decisões do CONSEF no sentido de a resolução nova revogar a anterior, outras, em contrário, aduzindo a convivência simultânea de duas resoluções. Aduz que é necessário um "consenso" entre a Getri, Conseg e Gestores do Programa Desenvolve para a solução da questão.

Faz a seguinte indagação: "Se o benefício só vai ocorrer em 2020 qual o motivo de com tanta antecedência se colocar numa resolução que entra em vigor na data da sua publicação que aquele piso só será utilizado com o fim do outro benefício?"

Critica a existência das duas resoluções. Transcreve o art. 2º da Lei nº 12.376/10 (Introdução às normas de direito brasileiro) para pensar sobre a revogação ou não da lei anterior; discorre que ambas as resoluções tratam da mesma matéria. Depreende que a partir de 17/06/2009, os benefícios do Programa Desenvolve atribuídos ao contribuinte estão inteira e unicamente estabelecidos na Resolução Nº 043/2009, que estabelece um piso de R\$ 20.998,68 corrigido a cada 12 meses pela variação do IGP-M.

Aduz que a primeira resolução 44/2004 data de 13/09/2004, com doze anos de fruição do benefício que venceria em 13/09/2016 e essa resolução não tem o limitador do piso. Diz que em 17/06/2009, a resolução 043/2009 trouxe novos benefícios com prazo de fruição de 12 anos e piso de R\$20.998,68, atualizado a cada ano pelo IGP-M. Indaga se esse piso tem ou não tem efeito imediato.

Conforme a Lei nº 12.376/10, entende que existe revogação tácita da resolução anterior e não se poderia agir de encontro às leis que regem o ordenamento jurídico deste País. Deduz que o

contribuinte não estaria perdendo benefício, por conta da troca dos 5 anos restantes por 12 novos anos com um pequeno limitador de piso para o recolhimento do ICMS.

É o relatório.

## VOTO

O lançamento de ofício contempla as 4 infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação nas linhas que seguem, exceto a aplicação da multa (infração 4), por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$140,00, reconhecida pelo autuado e afastada da lide.

A primeira infração trata de recolhimento do ICMS a menos devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço ou pela utilização incorreta da taxa cambial. No demonstrativo de débito acostado aos autos (fl. 29), o Auditor Fiscal relacionou as notas fiscais das operações de importação (nº 7.970, 8.161, 8.162 e 4.040), no total de R\$54.204,23.

Apesar de alguma imprecisão na descrição da irregularidade apontada, considerando que não se observa falta de inclusão das despesas aduaneiras ou utilização incorreta da taxa cambial, tal fato não trouxe qualquer embaraço ao contribuinte, no pleno conhecimento do que lhe estava sendo exigido, no seu direito à ampla defesa ou ao contraditório, considerando que expôs suas razões da forma como lhe aprouve, fazendo referência aos fatos efetivamente controversos. O demonstrativo do débito, anexado aos autos, esclarece as notas fiscais de importação, cujo valor do ICMS não fora incluída na formação da base de cálculo, fulcro da presente exigência.

Dessa forma, é o próprio autuado que admite não ter incluído o valor do ICMS na base de cálculo do imposto, argumentando que o fato não causou prejuízo ao erário estadual, uma vez que qualquer valor recolhido seria utilizado como crédito fiscal no mesmo período de apuração.

Na Informação Fiscal o Auditor assevera que o contribuinte errou em não incluir o ICMS na base de cálculo (o ICMS por dentro).

Os argumentos do impugnante não podem prosperar. Isto porque, na importação de mercadorias, bens e serviços, a CF/88 estabelece que o ICMS, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, incidirá *"sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou serviço"* (art. 155, § 2º, IX, "a"). A súmula 661 do STF diz que *"Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro"*.

Nos julgamentos dos RE 474.267/RS e RE 439.796/PR, o plenário do STF decidiu que, após a EC 33/2001, é irrelevante a classificação jurídica do importador para fins de incidência do ICMS nas importações de mercadoria ou bem do exterior do País; decidindo, também, que não basta à Constituição Federal autorizar o lançamento. A validade do crédito tributário depende da existência de lei complementar e de legislação local de instituição do imposto sobre as importações realizadas por pessoas que não sejam contribuintes. Nesse sentido, a Lei Complementar 114/02, produzindo efeitos a partir de 17/12/02, fixou a hipótese de incidência para que o Estado ou o Distrito Federal possa constituir o lançamento do ICMS nas importações de bens realizados por pessoas não contribuintes do imposto. No Estado da Bahia, a Lei nº 8.542/02, efeitos a partir de 28/12/02, definiu nova redação ao inciso V do art. 2º da Lei nº 7.014/96, conforme o texto abaixo:

Art. 2º O ICMS incide sobre:

(...)

V - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, bem como a aquisição ou arrematação em licitação promovida pelo poder público de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

A Lei Complementar 87/96, através dos artigos 12 e 13, V, §§ 1º e 2º, estabeleceu que a base de cálculo do ICMS nas operações de importação de mercadorias do exterior é a soma das seguintes parcelas: (a) valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação; (b) Imposto de Importação; (c) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); (d) Imposto sobre Operações de Câmbio; e (e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras, entendidas como aquelas verificadas até a saída da mercadoria da repartição alfandegária.

A legislação do Estado da Bahia, consoante o artigo 58, I, do RICMS/BA, vigente à época dos fatos, recepcionou tal regra, nas entradas ou aquisições de mercadorias ou bens procedentes do exterior, observando o disposto no art. 52 (o montante do ICMS na sua própria base de cálculo).

Esse é o ponto central da presente lide. A Emenda Constitucional nº 33/01, pondo fim a muitas discussões, veio incluir expressamente na base de cálculo do ICMS o valor do próprio imposto (*quaisquer outros impostos*), o chamado cálculo "*por dentro*", nas operações de importação.

A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/88, c/c artigos 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33/01, inseriu a alínea "i" no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar "*fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integrar, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço*".

Sabe-se que ICMS já era calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo, em relação às operações internas. Com a alteração constitucional, a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado "*por dentro*", em ambos os casos.

No caso em concreto, o contribuinte cometeu equívoco quando da não inserção do ICMS na sua própria base de cálculo. O procedimento correto seria o de incorporar 17% ao valor total da importação (valor CIF mais despesas aduaneiras), através da divisão por 0,83 para formar a base de cálculo do ICMS importação, conforme laborou o Auditor Fiscal, na planilha retro aludida, resultando nas diferenças apuradas e consignadas no presente Auto de Infração. Não há de ser acatada a tese (falsa) de que não houve prejuízo aos cofres da Fazenda Pública do Estado.

Diante do exposto, a infração resta integralmente caracterizada, no valor de R\$54.204,23.

Na infração 02, a acusação é da falta de recolhimento do ICMS diferido nas entradas das refeições destinadas ao consumo por parte dos funcionários do contribuinte autuado.

O demonstrativo de fls. 25/28 encerra o levantamento fiscal de serviços de fornecimento de alimentação, totalizando R\$52.148,78.

Inverossímil a alegação da defesa de vedação aos optantes do Simples Nacional delegar a sua responsabilidade tributária aos adquirentes de refeições, a teor do art. 393 do RICMS-97/BA ou não realizar a retenção, por entender indevida.

Não é o que trata o presente caso.

Ressalto, de início, que o imposto exigido nessa infração é referente ao período de janeiro de 2009 a dezembro de 2011, de forma que ao caso em questão se aplica o RICMS-BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Conforme disposto no art. 343, XVIII do RICMS/BA é diferido o lançamento do ICMS incidente sobre as operações de fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes localizado neste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente. A regra não excepciona qualquer estabelecimento do regime de diferimento.

Assim, estabelece o artigo 349, RICMS/BA, a responsabilidade tributária por substituição relativa ao imposto cujo lançamento seja diferido, correspondente às operações ou prestações antecedentes, é

atribuída ao contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer a operação, evento, fato ou circunstância que encerre a fase do diferimento.

A responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre as operações de aquisição de refeições destinadas ao consumo dos empregados é transferida para o adquirente da mercadoria, na condição de sujeito passivo por substituição, ficando adiado o lançamento e o pagamento do tributo para o momento em que ocorrer o fornecimento da refeição no estabelecimento adquirente e o fornecedor desonerado da responsabilidade de lançamento e pagamento do imposto sobre tais operações.

No caso, a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do ICMS sobre operações de aquisição de refeições recai sobre o estabelecimento autuado, que deveria fazer o pagamento até o dia 9 do mês subsequente (art. 348, §1º, IV do RICMS/BA) do evento que seja termo final do diferimento.

Além disso, observo que no demonstrativo juntado pelo autuante (fls. 25/28) foram relacionadas às notas fiscais emitidas pela BAG REFEIÇÕES COLETIVAS, inscrição estadual 58.094.491 (fls. 248 a 278) e sem a indicação de qualquer recolhimento pelo estabelecimento optante pelo SIMPLES NACIONAL (LC 123/06). O art. 386, I, do RICMS-BA, prevê que o recolhimento do tributo pelo SIMPLES NACIONAL não exclui a incidência do ICMS nas operações alcançadas pela substituição tributária, da qual, o diferimento é uma espécie.

Diante de tais pressupostos, dúvidas não permanecem que o adquirente das refeições destinadas ao consumo dos seus empregados é o responsável tributário pelo pagamento do imposto incidente sobre tais operações, na condição de sujeito passivo por substituição.

Todavia, o fiscal laborou em erro ao calcular o valor do imposto devido, adicionando também à sua base de cálculo o valor do próprio ICMS, o que, no caso, não tem previsão na norma regente. O valor de cada operação deverá ter a base de cálculo reduzida em 30%, conforme o art. 87, XX, do RICMS/BA., o que altera o valor do ICMS devido de R\$52.148,78 para R\$43.283,47, conforme demonstrativo acostado aos autos em mídia CD, fls. 340

A terceira infração trata do recolhimento a menor de ICMS 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. A exigência totaliza R\$1.087.634,63.

Nas razões, questiona o autuado que apurou o valor da parcela dilatada de acordo com a Instrução Normativa 27/2009, o que não foi observado pelo fiscal. Explica que em setembro de 2004, lhe foi concedido o incentivo de dilação de prazo de pagamento, classificando o empreendimento na Classe II, tabela I, com 80% de percentual do ICMS incentivado, pelo prazo de 12 anos, conforme Resolução nº 44/04, cópia acostada aos autos, fls. 36/37

Em junho de 2009, o estabelecimento autuado foi habilitado para um outro incentivo para ampliação do projeto, através Resolução nº 043/2009 (fls. 30/31), prevendo a dilação por 72 meses do valor excedente ao Piso de R\$ 20.299,68, enquadrando o benefício na mesma Classe II da tabela I. Benefício que vigerá por 12 anos e até maio/2021.

O Auditor Fiscal informou que o contribuinte desconheceu a Resolução 043/2009, de 17 de junho de 2009 e que a existência de duas resoluções sobre a mesma matéria e o mesmo estabelecimento é um tema polemico, controvertido; diz que falta "consenso" entre os órgãos fazendários e gestores do DESENVOLVE na solução da questão. Indaga não entender porque uma resolução entraria em vigor se o piso só fosse utilizado com o fim do outro benefício.

Considerando a Lei nº 12.376/10, que trata da revogação ou não das leis no sistema brasileiro, define que a partir de 17/06/2009, os benefícios do DESENVOLVE atribuídos ao contribuinte estão inteira e unicamente estabelecidos na Resolução 043/2009, que tem piso de R\$20.998,68 corrigido a cada 12 meses pela variação do IGP-M.

Destaco, de início, que o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de Dezembro de 2001, tem como

objetivo fomentar e diversificar a matriz industrial e agro industrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado da Bahia. Os incentivos fiscais previstos no Decreto nº 8.205/2002, que aprova o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE e constitui o seu Conselho Deliberativo, têm por finalidade precípua estimular a instalação de novas indústrias no Estado da Bahia e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos, aperfeiçoamento tecnológico e redução de custos. Justamente por isso, qualquer operação que extrapole o objetivo do Programa não serão alcançadas pelos benefícios fiscais ali previstos.

No caso em tela, a Resolução nº 44/2004, publicada no Diário Oficial de 15/09/2004 (ratificada pela Resolução nº 09/2005 e alterada pelas Resoluções nº 172/10, 51/11 e 143/13), do Conselho Deliberativo do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, habilitou projeto de implantação do contribuinte autuado para produzir composto de polietileno e polipropileno, aditivos e polipropileno recuperado, concedendo ao seu estabelecimento os seguintes benefícios:

I) diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS:

- a) na importação e aquisição em relação ao diferencial de alíquotas de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer desincorporação;
- b) nas aquisições internas de polietileno, polipropileno e dióxido de titânio de estabelecimentos industriais enquadrados no CNAE-FISCAL 2431-7/00 e CNAE 2419-8/00, nos termos da Resolução 05/2003 para o momento que ocorrer a saída dos produtos resultantes da sua industrialização;

A resolução 172/10, efeitos a partir de 01/11/10, alterou a redação dessa alínea "b" para incluir o diferimento nas aquisições internas de fibras, fios, cabos e filamentos contínuos, nos termos do art. 2º, inciso XI, do Decreto 6.734/97, para o momento que ocorrer a saída dos produtos resultantes da sua industrialização;

A resolução 51/11, efeitos a partir de 01/05/11, acrescentou a alínea "c" ao inciso I, art. 1º, da Resolução nº 44/2004 para incluir o diferimento nas importações de copolímeros NCM 3902.3000, igualmente nos termos do art. 2º, inciso IX, do Decreto 6.734/97, para o momento que ocorrer a saída dos produtos resultantes da sua industrialização;

A resolução 143/13, efeitos a partir de 01/11/13, acrescentou a alínea "d" ao inciso I, art. 1º, da Resolução nº 44/2004 para incluir o diferimento nas importações de polipropileno sem carga - NCM 3902.1020, nos termos do art. 2º, inciso XXXV, alínea g do Decreto 6.734/97, para o momento que ocorrer a saída dos produtos resultantes da sua industrialização;

II) diliação do prazo de 72 meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe II da Tabela I, anexa ao regulamento do DESENVOLVE.

Para as operações consistentes nessa Resolução nº 44/2004, nenhum piso foi estabelecido e ocorre a incidência integral da taxa de juros da TJLP (taxa de juros de longo prazo) ao ano sobre cada parcela do ICMS com prazo de pagamento dilatado.

Por outro lado, a Resolução nº 43/2009, publicada no Diário Oficial de 19/06/2009 (alterada também pelas Resoluções nº 172/10, 51/11, 26/12 e 142/13), do Conselho Deliberativo do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, habilitou o projeto de ampliação da fábrica do contribuinte autuado para produzir composto de polietileno e polipropileno, aditivos e polipropileno recuperado, polietileno micronizado, resina de nylon e compostos de poliestireno, concedendo-lhe os seguintes benefícios:

I) diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS:

a) na importação e aquisição em relação ao diferencial de alíquotas de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer desincorporação;

b) nas aquisições internas de masterbach, resina termoplásticas - polietileno, polipropileno e poliestireno - e dióxido de titânio, de estabelecimentos que exerçam as atividades enquadradas na CNAE-FISCAL 2029-1/00 e 2031-2/00, nos termos dos itens 3 e 4, alínea a, inciso XI e item 10, inciso XII, do art. 2º do Decreto nº 6.734/97, para o momento que ocorrer a saída dos produtos resultantes da sua industrialização;

A resolução 172/10, efeitos a partir de 01/11/10, alterou a redação dessa alínea "b" para incluir o diferimento nas aquisições internas de fibras, fios, cabos e filamentos contínuos, nos termos do item 8, alínea "a", inciso XI, art. 2º, do Decreto 6.734/97, para o momento que ocorrer a saída dos produtos resultantes da sua industrialização;

c) nas importações de ABS, poliamida 6, poliamida 6,6, PET e copolímeros de polipropileno NCM 3902.3000, nos termos das alíneas "a", "d", "e", "f" e "p" do inciso IX, do art. 2º, do Decreto nº 6.734/97, para o momento que ocorrer a saída dos produtos resultantes da sua industrialização;

A resolução 51/11, efeitos a partir de 01/05/11, alterou a redação da alínea "c" ao inciso I, art. 1º, da Resolução nº 43/2009 para acrescentar o diferimento nas importações de copolímeros de polipropileno NCM 3902.3000, nos termos da alínea "p", inciso IX, do art. 2º, do Decreto 6.734/97, para o momento que ocorrer a saída dos produtos resultantes da sua industrialização;

A resolução 26/12, efeitos a partir de 01/03/12, acrescentou a alínea "d" ao inciso I, art. 1º, da Resolução nº 44/2004 para incluir o diferimento nas importações de polietileno linear - NCM 3901.1010; polietileno sem carga - NCM 3901.1092; polietileno com densidade > 0,94 - NCM 3901.2029 e polipropileno com carga - NCM 3902.1010, nos termos do art. 2º, inciso XXXV, do Decreto 6.734/97, para o momento que ocorrer a saída dos produtos resultantes da sua industrialização;

A resolução 142/13, efeitos a partir de 01/11/13, acrescentou a alínea "e" ao inciso I, art. 1º, da Resolução nº 43/2009 para incluir o diferimento nas importações de polipropileno sem carga - NCM 3902.1020, nos termos do art. 2º, inciso XXXV, alínea g do Decreto 6.734/97, para o momento que ocorrer a saída dos produtos resultantes da sua industrialização;

II) dilação do prazo de 72 meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe II da Tabela I, anexa ao regulamento do DESENVOLVE.

Para as operações consistentes nessa Resolução foi fixada a parcela do saldo devedor mensal passível de incentivo, no que exceder ao valor de R\$20.299,68, corrigido anualmente a cada 12 meses, além da incidência da taxa de juros de 85% da TJLP ao ano sobre cada parcela do ICMS com prazo de pagamento dilatado.

Ora, a partir da transcrição literal dos termos das Resoluções retro mencionadas, importantes na solução da lide, vê-se que se trata de benefícios autônomos e que envolvem a aquisição de produtos diversos e específicos. À guisa de exemplo, na redação original da Resolução 44/2004, o benefício fiscal do diferimento do ICMS incide nas aquisições internas de polietileno, polipropileno e dióxido de titânio, adquiridos de estabelecimentos industriais, sob os códigos de atividades CNAE-FISCAL 2431-7/00, Fabricação de resinas termoplásticas e CNAE-FISCAL 2419-8/00, Fabricação de outros produtos inorgânicos; na Resolução 43/2009, o diferimento do ICMS incide nas aquisições internas de masterbach, resina termoplásticas (polietileno, polipropileno), além do dióxido de titânio, de estabelecimentos que exerçam as atividades enquadradas no CNAE-FISCAL 2029-1/00, Fabricação de produtos químicos orgânicos não especificados anteriormente e CNAE-FISCAL 2031-2/00, Fabricação de Resinas Termoplásticas.

Observo ainda que a resolução 44/2004, cujo prazo de vigência para fruição dos benefícios é de 12 anos, contado a partir do início das operações comerciais do projeto incentivado (art. 2º), foi desconsiderada pelo Auditor Fiscal, com fundamento na Lei nº 12.376/10, que trata da revogação das

leis no sistema brasileiro. Definiu o autuante que a partir de 17/06/2009, os benefícios do DESENVOLVE atribuídos ao contribuinte estariam unicamente estabelecidos na Resolução 043/2009 e cujo piso da parcela incentivada, deve exceder R\$20.998,68 corrigido pelo IGP-M.

O direito não assiste ao preposto do Fisco. A lei referida trata-se de uma alteração na Ementa da antiga Lei de Introdução ao Código Civil - Decreto-Lei nº 4.657/42, que passou a ser tratada por Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, mas, sem criar nenhum fato novo substancial, pois a antiga LICC sempre foi aplicada à todo o ordenamento jurídico e não somente ao Código Civil. A norma invocada, a seguir transcrita, conforme entendeu o preposto do Fisco, não há de ser aplicado ao caso em concreto:

"Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior".

Como consequência, não logra êxito o entendimento fiscal, uma vez que não houve, conforme já apreciado, revogação de norma anterior, a Resolução nº 44/2004, de 15.09.2004.

Não consta dos autos qualquer vedação aos benefícios fiscais oferecidos ao contribuinte no seu projeto incentivado; as operações alcançadas pelos benefícios estão descritas tanto na Resolução nº 44/2004, de 15.09.2004, como na Resolução nº 43/2009, de 19.06.2009. No momento dos fatos geradores descritos no presente Auto de Infração, ambas as resoluções estavam em pleno vigor.

Tanto assim é verdade que, por exemplo, a Resolução nº 172/2010 (fl. 38) foi expedida pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, em vigor a partir de 26.10.2010, para alterar concomitantemente as Resoluções nº 44/2004 e nº 43/2009, que habilitaram o estabelecimento autuado aos benefícios do DESENVOLVE ou ainda, a Resolução nº 143/2013, publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia, no dia 21/11/2013, para retificar a Resolução nº 44/2004.

Sabe-se que o Programa DESENVOLVE tem natureza jurídica de incentivo fiscal e a concessão de incentivo e a sua perda encontram-se fulcradas em disposição de Lei *stricto sensu*, no caso, Lei Estadual nº 7.980/01. O objetivo do incentivo fiscal é agregar, é incorporar nova industria, novos métodos, expandir, inovar tecnologicamente, o aumento da transformação industrial com ganho de escala, de competitividade ou conquista de novos mercados. Assim, as operações alcançadas pela dilação de prazo do pagamento, a que se refere o Programa DESENVOLVE, devem guardar relação com a atividade industrial incentivada, a fim de aferir a correta aplicação do benefício.

Dessa forma, não obstante a crítica acerca da existência das duas resoluções, ao mesmo tempo, não poderia a fiscalização concluir que a partir de 17/06/2009, os benefícios do Programa DESENVOLVE atribuídos ao contribuinte estão inteira e unicamente estabelecidos na Resolução Nº 043/2009, por conta do piso da parcela incentivada, que deve exceder R\$20.998,68 corrigido pela variação do IGP-M ou por conta da diferença do tempo de benefício nas duas resoluções.

Como foi construído o lançamento de ofício, não se tem certeza se guarda alguma relação com a legalidade, com a verdade material, princípios caros ao direito tributário; carentes dos elementos que possam determinar com segurança a existência da infração ou sua efetiva base de cálculo. O processo tributário que não assegure a prevalência da cláusula do "*due process of law*" não pode prevalecer validamente. Ademais, o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação.

Por derradeiro, a autuação contém vícios que afetam a sua eficácia e o lançamento de ofício em tais circunstâncias não pode resistir, seja pela imprecisão material, pela mácula na formação da base de cálculo, como algo que possa dimensionar a materialidade da hipótese de incidência e as proporções reais do fato. O resultado apurado resta comprometido, bem como todos os atos subsequentes de formação da relação jurídico-tributária, seja o lançamento, a constituição definitiva do crédito tributário, a inscrição de dívida ativa, etc.

Dessa forma, em face de tais considerações, da confusão e incertezas geradas na lavratura do presente Auto de Infração, com amparo no art. 18, do RPAF, é nulo o lançamento efetuado com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista formal e sem cumprimento do devido processo legal. Diante do exposto, julgo NULA a infração 03 do presente auto de infração.

No entanto, como a próprio estabelecimento usuário do benefício, apresentou demonstrativo, refazendo o período fiscalizado e apurou recolhimento a menor na ordem de R\$573,08, em janeiro de 2010, represento a repartição de origem para examinar, em nova fiscalização a pertinência do demonstrativo e valor encontrado.

Posto isso, o Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$97.487,71, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$140,00.

E o voto.

#### VOTO DISCORDANTE – ITEM 1º

O item 1º deste Auto de Infração acusa o autuado de ter efetuado recolhimento de ICMS a menos nas importações de mercadorias do exterior em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial.

Note-se que a descrição da infração aponta em dois sentidos – o erro na determinação da base de cálculo seria em virtude de *duas situações*:

- a) falta de inclusão das *despesas aduaneiras* incorridas até o desembaraço;
- b) utilização incorreta da *taxa cambial*.

Porém, ao prestar a informação, o fiscal autuante *mudou o fulcro da acusação*, dizendo que o fato foi outro: o erro do contribuinte foi por *não incluir na base de cálculo o ICMS “por dentro”*, pois o imposto faz parte de sua base de cálculo.

Ocorre que o contribuinte não foi acusado disso. No Auto de Infração não consta a mais mínima menção ao cálculo do ICMS “por dentro”. O demonstrativo fiscal à fl. 29 também não faz nenhuma menção ao ICMS “por dentro”. Há uma coluna intitulada “Outras Despesas Acessórias”. Desde quando o ICMS é “despesa acessória”?

A fiscalização não pode desconhecer o que sejam “despesas aduaneiras”. Também não pode desconhecer o que seja “taxa cambial”.

Em suma:

- a) *o ICMS não é uma despesa aduaneira* – despesas aduaneiras são aquelas que são pagas à aduana (alfândega), relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração;
- b) *o ICMS não é taxa cambial* – taxa cambial é o preço de uma moeda estrangeira expressa em moeda nacional, e consiste no número de unidades de moeda de um país que é necessário para adquirir ou ceder uma unidade de moeda de outro país.

Não foi, por conseguinte, observada a regra do art. 39, III, do RPAF, segundo a qual *a descrição da infração deve ser feita com clareza e precisão*.

O contribuinte não pode ser acusado simplesmente de ter recolhido imposto a menos, deixando que ele “adivinhe” o que foi que a fiscalização de fato apurou.

Mesmo que o contribuinte, por eventuais circunstâncias, deduções ou especulações, descubra o que possa ter sido a verdadeira causa da autuação, isso não atenua o víncio do lançamento.

O lançamento do item 1º é nulo, por inobservância do devido procedimento legal.

Quanto aos demais itens, acompanho o voto do nobre Relator.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108580.0070/14-8**, lavrado contra **PRODUMASTER ADVANCED COMPOSITES NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$106.353,02**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, "a" e "f", da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além da multa, no valor de **R\$140,00**, por descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 42, inciso XVIII, "c", da Lei 7.014/96 e demais acréscimos moratórios, de acordo norma da Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSE BIZERRA LIMA IRMAO - JULGADOR/VOTO DISCORDANTE ITEM 01