

A. I. Nº - 087461.0401/14-3
AUTUADO - IPLASA INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS SALVADOR LTDA.
AUTUANTE - HÉLIO SILVA DAMASCENO
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 10.12.2015

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0205-05/15

EMENTA: ICMS. 1. PROGRAMA DESENVOLVE RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. a) PERDA DO BENEFÍCIO EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. Embora o contribuinte tenha recolhido a menos o ICMS mensal, a aplicação do art. 18 do Decreto nº 8.205/2002, combinado com o seu § 3º desnatura o cometimento da infração, haja vista que as parcelas não dilatadas foram recolhidas no prazo regulamentar, restando ínfimos valores em relação à base de cálculo do imposto, que equivocadamente não compuseram a base de cálculo. Infração não caracterizada. b) ERRO NO CÁLCULO DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. Prevê a legislação do Programa Desenvolve que, na apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo referido Programa, deverão ser excluídas as parcelas que não guardem relação com operações próprias do estabelecimento. Infração subsistente. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. Infração elidida. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infração procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 22/12/2014, exige ICMS no valor de R\$ 172.958,37, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

01. 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. Recolhimento fora do prazo de parte da parcela não incentivada do ICMS, resultando na perda do benefício, proporcionalmente à parte recolhida fora do prazo, conforme planilha anexa. ICMS no valor de R\$ 122.647,94.
02. Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Vendas para contribuintes normais com alíquota de 7% prevista apenas para vendas a microempresas e empresas de pequeno porte. ICMS no valor de R\$ 7.636,41.
03. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Vendas a contribuintes sem inscrição estadual sem efetuar a substituição tributária. ICMS no valor de R\$ 931,04.
04. 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. Utilizou crédito extemporâneo decorrente de pagamento do processo nº 094681/11-8, referente a diferenças de alíquotas na aquisição de bens do ativo imobilizado, de maneira incorreta, deduzindo-os diretamente da parcela não incentivada, zerando o saldo a pagar quando deveria ter lançado no campo “outros créditos”. ICMS no valor de R\$ 41.742,98.

O autuado ingressa com defesa, fls. 51 a 61, e inicialmente explana que fabrica e comercializa sacos plásticos, filmes e demais derivados do plástico, sendo deveras reconhecida na área comercial que atua pela excelência de seus produtos. Assim, ao longo de mais de trinta anos de mercado, sempre diligenciou no sentido de bem cumprir suas obrigações fiscais perante o Poder Público, sendo devidamente habilitada no programa DESENVOLVE.

Aduz que nos últimos meses tem sido surpreendida por parte da fiscalização, que num intervalo de pouco mais de um ano já lavrou 4 autos de infração, os quais em sua maioria tratam das mesmas supostas infrações.

Não obstante, vem demonstrando a improcedência das supostas infrações, principalmente a que se refere à infração 01. Nesse sentido rebaterá as supostas demais, e acredita que sigam a mesma sorte de todas as outras elencadas nos Autos acima mencionados, que foram reconhecidas como improcedentes por este Egrégio Conselho de Julgamento Fiscal da SEFAZ/BA.

Optou por recolher o valor da infração 03, por ser de baixo valor, visando otimizar o julgamento da presente impugnação, sem contudo reconhecer que a tenha cometido.

Quanto às infrações 01, 02 e 04, verificou que são totalmente improcedentes, e rebate-as individualmente, a fim de chegar ao princípio da verdade material, do qual não pode furtar-se a autoridade administrativa. Nesse sentido traz a doutrina, consoante lição do mestre James Marins, contidas em Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial- 2ª Ed. São Paulo, Dialética, pg. 192).

Quanto à infração 01, conforme relatado acima, já tendo sido julgada totalmente improcedente pelo CONSEF/SEFAZ/BA, no sentido de reconhecer que a impugnante nunca deixou de recolher na data regulamentar a parcela não incentivada, tampouco a incentivada pelo Programa Desenvolve. Entende que ocorreu uma divergência de interpretação quanto à forma de apuração e cálculo da parcela não incentivada, ocasionado pela edição posterior por parte do Estado da Instrução Normativa 27/09, alterando a forma de cálculo das parcelas do DESENVOLVE. Assim, pequenas divergências de valores quanto às parcelas não incentivadas, anteriores à dita IN, foram detectadas, mas que sempre foram recolhidas na data regulamentar. Por conta dessas, quase que irrisórias diferenças entre o valor recolhido e o posteriormente apurado, na forma da citada IN, em alguns meses se chegou a um saldo a recolher da parcela não incentivada. Nesse sentido, todos os julgamentos do CONSEF acerca do tema têm sido para reconhecer que essa divergência de valor quando da parcela não incentivada que foi religiosamente recolhida, na data regulamentar, não tem o condão de ocasionar a perda do benefício fiscal referente à parcela incentivada, consoante Acórdão CJF nº 0390 11/14, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, cuja ementa transcreve. Fala também do julgamento do AI nº 207090.0003/13-0, de 04/02/2015, pendente apenas de publicação, cuja decisão foi no mesmo sentido. Destaca ainda o § 3º do art. 18 do Decreto Estadual nº 8.205/02, legislação que prevê a hipótese de erro de cálculo quando da apuração da parcela não incentivada, e assegura à empresa habilitada no programa a manutenção dos benefícios, desde que, a parcela não incentivada apurada tenha sido recolhida na data regulamentar, como no caso.

Salienta que o valor apurado pela empresa foi devidamente recolhido na data regulamentar, e o que ocorreu foi um erro no cálculo da parcela não incentivada, que gerou uma diferença quase irrisória de valores, tudo por conta da IN 27/09, que alterou premissas de cálculos. Reitera que não houve qualquer conduta ilícita ou ardilosa por parte da empresa, no sentido de omitir informações ao fisco para sonegar tributos.

Anexa planilha de cálculo elaborada pela impugnante, com o cômputo dos valores atualizados e corrigidos, alusivos às diferenças apuradas das parcelas não incentivadas, recolhidas na data regulamentar, aplicando-se os mesmos parâmetros determinados no julgamento do Auto de Infração 207090.0002/13-3, pugnando que sejam verificados pelo auditor autuante, quando da sua manifestação fiscal.

Quanto à infração 02, argumenta que todos os contribuintes para os quais realizou vendas, cujas notas fiscais foram verificadas e apontadas na presente infração, possuíam na época das vendas, a condição de microempresa ou empresa de pequeno porte – EPP, conforme documentos anexos, isto no ano de 2010, quando ocorreram os fatos geradores. Caso restem dúvidas acerca da idoneidade/autenticidade dos documentos ora colacionados, tendo em vista que as adquirentes foram em número de 04, requer que estas sejam intimadas para comprovarem sua condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, no ano de 2009/2010.

Na infração 04, parece que a alegação da fiscalização consiste em que a empresa utilizou crédito fiscal de forma equivocada. Explica que após o pagamento do valor do Auto de Infração 207090.0007/09-7, relativo à infração 01 daquele processo, a empresa escriturou esse crédito, que foi devidamente certificado pelo Estado, e posteriormente o utilizou para pagamento da parcela não incentivada do DESENVOLVE, sendo o que se discute na infração 04. A empresa discorda que tenha utilizado equivocadamente seu crédito, já que esta procedeu de forma clara e legal, pois apurou o valor do imposto a pagar, aplicou a fórmula de cálculo das parcelas conforme DESENVOLVE, e utilizou o crédito para pagamento da parcela não incentivada. Não existe vedação legal para isso.

Contudo, segundo o entendimento do auditor, desprovido de qualquer embasamento legal, a forma correta de utilização dos créditos seria: apurar o valor do ICMS a pagar, abater deste o valor do crédito e somente em seguida, caso haja eventual saldo a pagar, proceder ao cálculo conforme DESENVOLVE. Insiste que esta metodologia não encontra qualquer amparo legal, e fere o princípio da isonomia. Requer seja julgada improcedente a infração 04, reconhecendo-se o seu direito de utilizar o crédito em questão para pagamento da parcela não incentivada do Programa Desenvolve à época.

O autuante presta a informação fiscal, fls. 146 a 148, e com relação à infração 01, como a empresa não recolheu, na data regulamentar, parte da parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, aplicou a perda proporcional relativamente àquelas diferenças. Na defesa é dito que as diferenças seriam decorrentes de um recálculo pelas regras da IN 27/2009, mas não parece ter procedência esse argumento. Primeiro porque a IN estava em vigor desde o exercício anterior. Segundo porque o erro em questão não foi de cálculo, mas de recolhimento, não tendo havido qualquer mudança no valor declarado no Livro de Apuração.

Constatou que os argumentos do defendente quanto à infração 02 são procedentes. Pede a improcedência desta infração.

Na infração 04, o contribuinte teria jus ao crédito extemporâneo decorrente do pagamento do auto de infração 207090.0007/09-7, no qual lhe foi exigido o pagamento de diferenças de alíquotas na aquisição de bens do ativo imobilizado. O autuante não questiona o mérito dos créditos fiscais, pois efetuado o pagamento das diferenças de alíquotas na aquisição de bens do ativo, estas, juntamente com o ICMS destacado na nota fiscal, dão direito à utilização dos créditos, dentro das regras próprias. Reduziu, no entanto, o valor do crédito extemporâneo para R\$120.190,14, tendo em vista que, no total utilizado estava somado o valor de R\$5.988,34, que se refere a bens de uso e consumo, que não propiciam crédito fiscal. O método utilizado para se apropriar destes créditos, no entanto, foi um artifício contábil que resultou numa redução de 100% do saldo devedor, e não 90%. Na prática funcionou como se, apurado o saldo devedor, antes de lançar os créditos extemporâneos, aplicasse a dedução do Desenvolve, determinado a parcela não

incentivada, para em seguida deduzir os créditos extemporâneos em parcelas, de forma a zerar o valor a recolher em cada mês.

Aduz que houve erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação, pelo que reconstituiu a apuração do período de maio/2011 a set/2011. Lançou os créditos extemporâneos de uma só vez no mês de maio/2011. Sobre o saldo devedor apurado, seguindo a IN 27/2009, deduziu os débitos não vinculados ao projeto aprovado e somou os créditos não vinculados ao projeto aprovado, aplicando em seguida o percentual de redução do Desenvolve, no caso 90%, determinando assim o valor das parcelas mensais não incentivadas, isto é, de recolhimento imediato, conforme planilha de fls. 15 a 20.

VOTO

Inicialmente verifico que o Auto de Infração foi lavrado com estrita obediência ao art. 39 e seguintes do RPAF/99, estando apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

O Programa DESENVOLVE, entre outros, tem como objetivo complementar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial do Estado, incentivando à instalação de novos empreendimentos industriais ou expansão, reativação, modernização de empreendimentos já instalados; desconcentração espacial dos adensamentos industriais e formação de adensamentos industriais nas regiões com menor desenvolvimento econômico e social; a integração e a verticalização das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado; o desenvolvimento tecnológico dos processos produtivos e assimilação de novas tecnologias; a geração de novos produtos ou processos e redução de custos de produtos ou processos já existentes.

A concessão de benefícios fiscais implica em renúncia de receitas tributárias em detrimento de outros benefícios sociais. Na situação presente, ao conceder dilação do pagamento do saldo devedor do ICMS incidente sobre as operações próprias (bem como diferimento do pagamento do ICMS na aquisição de bens do ativo e insumos utilizados na produção), o Estado deixou de arrecadar o imposto relativo a diversas operações e o valor do imposto que deveria ser arrecadado de imediato ao ser postergado, significa de fato redução do seu valor, visto que conforme previsto na legislação, o valor devido a ser pago no futuro pode ser pago em valor presente com deságio. A contrapartida desta renúncia fiscal é que a empresa se comprometeu a fazer investimentos no Estado, implementar nova tecnologia, gerar empregos e renda.

No mérito o Auto de Infração acusa o cometimento de quatro infrações, sendo que, de imediato, a sociedade empresária recolheu o valor exigido na infração 03, que deve ser homologada. Na sessão de julgamento reconheceu o cometimento da infração 04. Ficam mantidas.

Com relação à infração 01, a acusação fiscal versa sobre o recolhimento do ICMS efetuado a menos, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada, prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, nos meses de janeiro a junho e de agosto e novembro de 2010; e de janeiro, março, abril, julho, outubro e novembro de 2011.

Tendo manifestado o entendimento de que a infração é improcedente, em situação análoga, no AI nº 207090.0003/13-0, Acórdão JF nº 0025-06/14, referente à infração 01, naquela peça vestibular, permaneço com o mesmo posicionamento, pelas razões a seguir elencadas:

Passo a tecer as considerações quanto a esta infração, no que se refere aos seguintes pontos: a) Lei nº 7.980/2001; b) Decreto nº 8.205/2002; c) Princípio da legalidade; d) Fato Gerador da Obrigação Tributária; e) Evasão e Elisão Fiscal; f) Denúncia Espontânea; g) Instrução Normativa nº 27/09; h) Lei Interpretativa.

Consequência da infração 1, em que foi detectado o recolhimento a menos de ICMS em razão do uso indevido de incentivo fiscal, haja vista que o sujeito passivo teria recolhido a menor o montante devido referente às parcelas não dilatadas, nos meses de janeiro a junho, agosto e

novembro de 2010, e de janeiro, março, abril julho, outubro e novembro de 2011, sendo lançado o imposto no valor de R\$122.647,94 e multa de 60%.

- a) A Lei nº 7.980 de 12 de dezembro de 2001, instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, e revogou a Lei nº 7.024, de 23 de janeiro de 1997, que instituiu o Programa de Incentivo ao Comércio Exterior – PROCOMEX; com o objetivo de 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.

Foram concedidos incentivos com a finalidade de estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes.

Dentre esses incentivos, foram previstos:

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;

II - diferimento do lançamento e pagamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido.

Parágrafo único. Para efeito de cálculo do valor a ser incentivado com a dilação do prazo de pagamento, deverá ser excluída a parcela do imposto resultante da adição de dois pontos percentuais às alíquotas do ICMS, prevista no art. 16-A da Lei nº 7.014/96 para constituir o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Importante destacar que no Art. 5º e seu parágrafo único, ficou determinado que “estabelecimento enquadrado no Programa deverá observar os seguintes procedimentos, para fins de apuração e recolhimento do ICMS devido:

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

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

Parágrafo único. Sobre o valor do ICMS incentivado incidirão juros limitados a até a Taxa Referencial de Juros a Longo Prazo - TJLP ou outra que a venha substituir.”

Também destaco que as ocorrências tipificadas no art. 9º justificam o cancelamento da autorização para que o beneficiário continue no Programa DESENVOLVE, como segue:

Art. 9º Implicará cancelamento da autorização para uso dos incentivos do Programa:

I - a ocorrência de infração que se caracterize como crime contra a ordem tributária.

II - inobservância de qualquer das exigências para a habilitação do estabelecimento ao Programa, durante o período de sua fruição.

Parágrafo único. O cancelamento da autorização, nos termos deste artigo implicará no vencimento integral e imediato de todas as parcelas vincendas do imposto incentivado pelo Programa, com os acréscimos legais;

Estas foram as linhas traçadas pela Lei que institui o Programa DESENVOLVE no Estado da Bahia.

- b) Com base nesta lei, o GOVERNADOR DO ESTADO DA BAHIA, no uso de suas atribuições, por meio do Decreto nº 8.205 DE 03 DE ABRIL DE 2002, aprovou o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, quando constituiu o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, composto por Secretários de Estados.

Dito Decreto estabelece no art. 3º que o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos

investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo, consoante definição de acordo com o índice de aderência do projeto à matriz de desenvolvimento industrial do Estado, conforme gradação estabelecida na Tabela I, anexa a este Regulamento, determinado com base nas diretrizes do Plano Plurianual e indicadores previstos no art. 3º, § 1º da norma regulamentar.

No que concerne ao recolhimento do ICMS pelo beneficiário do DESENVOLVE, este obedecerá às normas vigentes na legislação do imposto, sendo que as parcelas do imposto cujo prazo tenha sido dilatado serão recolhidas até o dia 20 do mês de vencimento, (art. 4º, parágrafo único).

Outrossim, o contribuinte que usufruir dos incentivos do DESENVOLVE informará mensalmente à Secretaria da Fazenda o valor de cada parcela mensal cujo prazo de pagamento tenha sido dilatado, valendo a informação como confissão do débito. Esta informação constará de documento específico cujo modelo será estabelecido em ato do Secretário da Fazenda.

Como obrigação acessória, o Decreto prevê o registro no Livro RAICMS, no campo 014 - deduções da Apuração dos Saldos, o valor da parcela do ICMS com prazo de pagamento dilatado, devendo, ainda, ser indicada a seguinte expressão: "Dilação do prazo do ICMS autorizada pela **Resolução nº 163/2012** do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE com **vencimento em 30/11/2018**. (indicar a data do novo vencimento autorizado), conforme art. 5º, § 2º do Decreto nº 8.205/02, Regulamento DESENVOLVE.

Da leitura do Decreto nº 8.205/02, no que se refere ao cálculo do valor a ser incentivado com a dilação do prazo de pagamento, encontramos no art. 6º como diretriz, qual seja, a exclusão da parcela do imposto resultante da adição de dois pontos percentuais às alíquotas do ICMS, prevista no art. 16-A da lei nº 7.014/96 para constituir o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Importante para a presente lide é a menção do 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.***" (grifo nosso) (Redação do art. 18 dada pelo Decreto nº 9.513, de 10/08/05, DOE de 11/08/05).

A redação original dispunha: "*Art. 18. A empresa habilitada que atrasar ou deixar de recolher o ICMS ao Tesouro do Estado, por 03 (três) meses consecutivos, ou 06 (seis) meses alternados, terá automaticamente suspenso o incentivo*".

Também importa ressaltar o Parágrafo único:

"A empresa voltará a gozar do financiamento após a regularização total das obrigações vencidas, não tendo direito, entretanto, ao benefício relativo àquelas parcelas correspondentes aos meses em que realizou o pagamento com atraso."

§ 3º Na hipótese do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo ser apurado a menor, fica assegurado o benefício em relação à parcela calculada como incentivada naquele mês, caso o pagamento correspondente à parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, escriturada pelo contribuinte, ocorra na data regulamentar. (grifo nosso)

O § 3º foi acrescentado ao art. 18 pelo Decreto nº 11.913, de 30/12/09, DOE de 31/12/09.

Passo pelo exame da legislação pertinente à matéria sob lide, haja vista que o sujeito passivo foi autuado com base com Decreto nº 8.205/02, Regulamento do Desenvolve, art. 18, sob a ótica de que "*a empresa habilitada ao Desenvolve que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o benefício em relação à parcela incentivada, naquele mês*".

A norma em comento exige que a empresa não tenha recolhido, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo. Condição *sine qua non*, o cerne da questão é a falta de recolhimento do ICMS, no prazo regulamentar, portanto questão que também se reporta à base de

cálculo do imposto, que é a ordem de grandeza que, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese de incidência, e possibilita a quantificação do dever tributário.

- c) Quanto ao princípio da legalidade, garantia fundamental do contribuinte, cláusula pétrea contida no art. 150, I da Constituição Federal, específico e restrito à matéria tributária, “Em relação a este princípio, não basta a existência de lei como fonte de produção jurídica específica; requer-se a fixação, nessa mesma fonte, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador. [...] Não basta a *Lex scripta*; indispensável ainda uma *Lex stricta*, equivalendo esta à subtração dos órgãos do Executivo de quaisquer elementos de decisão, que haverão se estar contidos na lei mesma” (Barreto, Aires, F, ISS na Constituição e na lei, 3ª Ed. Dialética, 2009, p. 13/14).

Sobre este aspecto, leciona Leandro Paulsen, (Direito Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 12 (edição, 2010, p. 161), “*O conteúdo normativo da legalidade tributária extrapola o da legalidade geral. A legalidade tributária implica reserva absoluta da lei, impondo que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei, ou por autorização legal, mas pela própria lei, dela devendo ser possível verificar os aspectos da norma tributária impositiva, de modo a permitir ao contribuinte o conhecimento dos efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir. Não há a possibilidade de delegação de competência legislativa ao Executivo para que institua tributo, qualquer que seja, tampouco para que integre a norma impositiva, ressalvadas apenas as atenuações através das quais a própria Constituição, de modo excepcional, autoriza a graduação de alíquotas pelo Executivo. Importa que se tenha a possibilidade de determinar, com suporte direto na lei, quais as situações que implicam o surgimento da obrigação tributária, quando e em que momento tal se dá, quais os sujeitos da relação tributária e como calcular o montante devido, independentemente de complementação de cunho normativo, por parte do Executivo, ainda que a título de regulamentos intra legem. A análise do atendimento ou não, por uma lei, à reserva absoluta faz-se pela verificação da determinabilidade mediante o critério da suficiência. A lei deve, necessariamente, conter referências suficientes, em quantidade e densidade, para garantir a certeza do direito.*”

- d) Segundo preciosa lição de Amílcar Falcão, Fato Gerador da Obrigação Tributária, (5ª Edição, Ed. Forense, 1994, 13), sobre a previsão em lei, “*sem essa previsão ou definição em lei, não se configurará o fato gerador. Haverá um fato da vida comum, ou um fato econômico ou mesmo um fato relevante para outros ramos do Direito para o Direito Tributário, será ele um fato juridicamente irrelevante, no que diz respeito ao nascimento da obrigação tributária. O requisito da legalidade é, pois, um requisito existencial, essencial ou constitutivo para a própria formação do fato gerador e não apenas um simples requisito de validade. Sem definição em lei não há fato gerador.*”

Outrossim, Hugo de Brito Machado, em Curso de Direito Tributário, 30ª Ed. Malheiros, 2009, p. 129 leciona que “*o legislador há de se manter nos limites do que em cada situação de fato se possa razoavelmente admitir. Não pode estabelecer, por exemplo, que o fato gerador de determinado tributo considere-se consumado antes de que esteja de fato presente a situação prevista na hipótese de incidência correspondente.*”

Entendo que no campo das obrigações tributárias, falta de recolhimento do imposto, não deve ser interpretado como recolhimento a menor do imposto. Ocorrido o fato gerador, surge a obrigatoriedade do pagamento do tributo, do que o contribuinte não pode se furtar. Pode sim é buscar evitar, em momento anterior, a própria ocorrência do fato gerador, o que configura lícita evasão fiscal, também chamada elisão. Lícita quando o contribuinte a pratica sem violação da lei.

- e) Questão das mais relevantes para a obrigação tributária é saber como fixar a economia lícita do tributo e o campo de evasão? Rubens Gomes de Souza pôs uma premissa em que a diferença entre a economia de imposto e a evasão se resolve com a pesquisa para determinar

se os atos ou negócios praticados evitaram a ocorrência do fato gerador (e aí teríamos a legítima economia do tributo) ou se eles ocultaram o fato gerador ocorrido (hipótese na qual estaria figurada a evasão.) (Amaro, Luciano da Silva. IR: Limites da Economia Fiscal. Planejamento Tributário, RDT. Nº 71).

A evasão é sempre ilegal. A fuga do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza, é condenável em qualquer sistema jurídico nacional. A prática da evasão consiste em que o contribuinte evite, ardilosamente, de forma consciente e dolosa o surgimento do fato gerador do tributo.

Na presente situação não restou comprovado que o contribuinte tenha utilizado de qualquer artifício para sonegar ou evadir-se de pagar o ICMS não sujeito à dilação do prazo, na data regulamentar. Na verdade, pagou religiosamente o ICMS mensal, e lançou em sua escrita fiscal e contábil toda a movimentação comercial do estabelecimento. Não ocultou receitas, não utilizou-se de artifícios nem de simulações ou de dissimulações para burlar o erário.

Apesar disso, e em decorrência de ter interpretado, provavelmente, de forma equivocada, o montante da parcela que constituiria a base de cálculo do ICMS a ser postergado, ou dilatado, sofreu a sanção prevista na infração 1, em grande monta, quando os valores que deixou de oferecer à tributação, no prazo regulamentar, foram irrisórios, em vários meses do exercício de 2010 e de 2011, conforme o demonstrativo de fl. 10, no qual estão apontados na coluna 05 os valores recolhidos a menos da parcela não incentivada. Diante do recolhimento a menor, desse montante, foi apenado com a perda do benefício das parcelas dilatadas no total de R\$122.647,94 e multa de 60%.

O sujeito passivo desfruta do benefício do Programa DESENVOLVE, desde abril de 2006, (Resolução nº 29/06).

Com base em todo o exposto, entendo que não houve fraude, em o sujeito passivo, por equívoco de interpretação, ter efetuado o recolhimento da parcela não sujeita à dilação, em valores menores, em percentual mínimo, ao que deveria ter oferecido à tributação. Podemos situar a fraude como todo artifício malicioso que uma pessoa emprega com intenção de transgredir o Direito ou prejudicar interesse de terceiros, o que não restou caracterizado na presente situação. Ademais, concluo que não cabe a exigência contida nessa infração, e fundamento a decisão com base no art. 18, combinado com o seu § 3º, do Decreto nº 8.205/2002, e pelas razões acima detalhadas. Ressalto que este entendimento tem sido mantido na instância superior deste CONSEF, tal como no Acórdão CJF nº 0390-11/14.

Por todo o exposto voto pela improcedência da infração.

A infração 02 relativa ao recolhimento a menor de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas parte do pressuposto de que teria ocorrido vendas para contribuintes normais com alíquota de 7% prevista apenas para vendas a Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

O contribuinte comprova que à época dos fatos geradores, as empresas adquirentes, em número de 04 (quatro) estavam inscritas no Cadastro de ICMS, na condição de Microempresas e de Empresas de Pequeno Porte. O autuante reconhece que incorreu em equívoco ao autuar o impugnante e opina pela improcedência da infração. Acompanho os argumentos defensivos, volto pela improcedência da infração.

A infração 04 aponta que houve o recolhimento a menor do 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 sociedade empresária utilizou crédito extemporâneo decorrente de pagamento do processo nº 094681/11-8, referente a diferenças de alíquotas na aquisição de bens do ativo imobilizado, de maneira incorreta, deduzindo-os diretamente da parcela não incentivada, zerando o saldo a pagar,

quando deveria ter lançado no campo “outros créditos”. Abrangeu as datas de ocorrência de maio, junho, julho, agosto e setembro de 2011.

A sociedade empresária reconheceu o cometimento da infração consoante documento de fls. 160 e 161. Fica Mantida.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **087461.0401/14-3**, lavrado contra **IPLASA INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS SALVADOR LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 42.674,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” e “f” da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia comprovadamente recolhida.

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, 17 de novembro de 2015.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATORA

JOÃO VICEENTE COSTA NETO – JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR