

PROCESSO - A. I. Nº 269141.0032/13-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NATULAB LABORATÓRIO S.A. (NATULAB LABORATORIO FARMACEUTICO)
RECORRIDOS - NATULAB LABORATÓRIO S.A. (NATULAB LABORATORIO FARMACEUTICO) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0102-05/16
ORIGEM - INFAS SANTO ANTÔNIO DE JESUS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/12/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0188-12/16

EMENTA: ICMS. 1. PROGRAMA DESENVOLVE. PARCELA NÃO SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. FALTA DE RECOLHIMENTO OU RECOLHIMENTO A MENOS. SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A falta do recolhimento ou o recolhimento a menos do ICMS, na data regulamentar, da parcela não sujeitas à dilação de prazo, acarreta a perda do direito ao benefício, no respectivo mês, em relação à parcela incentivada, em razão do não atendimento de requisito regulamentar para fruição do benefício. Excluída a parcela quitada antecipadamente. Razões recursais insuficientes para a reforma do Acórdão recorrido. Mantida a Decisão recorrida. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RETIDO. Exclusão das notas fiscais em que houve devoluções das mercadorias, por inexistir fato gerador presumido em razão do desfazimento do negócio. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0102-05/16, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$ 3.457.915,72, em razão de duas irregularidades, sendo ambas objeto do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário apenas a primeira infração, a saber:

INFRAÇÃO 1 – Recolheu a menor do ICMS, no valor de R\$3.411.181,52, 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 prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, nos meses de janeiro a março, julho, agosto e novembro de 2010; março a maio, setembro e dezembro de 2011.

INFRAÇÃO 2 – Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, no valor de R\$46.734,20, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de abril, maio, setembro e dezembro de 2010; janeiro, abril a julho, outubro e novembro de 2011.

O Acórdão recorrido julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 3.361.596,42, em decisão não unânime, quanto à infração 1, diante dos seguintes entendimentos:

VOTO VENCEDOR - Infração 01

Quero pedir vênia ao nobre relator para apresentar a minha divergência relativamente à Infração 01, nos termos postos a seguir.

Da prova constante dos autos, restou incontroverso que, durante o gozo do benefício do Desenvolve, o sujeito passivo deixou de recolher, aos cofres estaduais, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo.

É certo, também, que, após o prazo regulamentar para recolhimento do tributo estadual, a empresa adimpliu a sua obrigação tributária principal, antes mesmo do início de qualquer ação fiscal por parte do Estado.

É importante frisar que o adimplemento referido levou em consideração a idéia de que a empresa se encontrava em gozo do benefício fiscal do Desenvolve. Daí que os valores quitados contemplaram a redução do valor do imposto originalmente devido.

A questão controvertida resume-se, portanto, em saber se o sujeito passivo possuía, ainda, ao tempo da purgação da mora, direito a usufruir do benefício fiscal da dilação do prazo, à luz do que disciplina o art. 18 do Decreto 8.205/02.

Para deslinde da questão, faz-se necessário revisitar o texto do Regulamento do Desenvolve, aprovado pelo Decreto citado, cujo teor reproduzo adiante.

“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 acrescido).”

Como se pode depreender da leitura do texto acima reproduzido, o gozo do benefício fiscal instituído pelo Programa Desenvolve tem como condição a pontualidade dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte beneficiário. O recolhimento efetuado fora do prazo inabilita, portanto, a empresa, relativamente à dilação naquele mês específico. Essa é a leitura que se extrai do texto regulamentar, sem por nem tirar.

Diferentemente da interpretação que inspira o voto do nobre relator, entendo que a locução verbal “na data regulamentar” não abre a possibilidade de manutenção do benefício fiscal, em caso de mora.

Essa é, também, a interpretação que foi dada à norma pela 1ª CJF, mediante o Acórdão A-0043-11.15, de 24/02/2015, relatado pela Conselheira RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES, conforme se pode depreender da leitura de trecho, abaixo reproduzido.

“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 (grifo acrescido).

...

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 (grifo acrescido).”

A Procuradoria Geral do Estado possui entendimento que se alinha com a presente orientação, consubstanciado no Parecer da PGE/PROFIS, da lavra do Procurador do Estado, Dr. José Augusto Martins Júnior, constante no Auto de Infração nº 295309.0091/12-3, cujo trecho reproduzo abaixo:

“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.

...

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.

...

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.”

Há inúmeras decisões do Conselho de Fazenda no sentido de que o atraso do pagamento da parcela não incentivada do Desenvolve acarreta a 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 2ª CJF, a exemplo dos Acórdãos nos 0044-12/14, 0329-12/12, 0046-12/13, 0104-12/14.

De fato, compreender que o recolhimento extemporâneo do ICMS não dilatado obstaria a perda da dilação representa fazer letra morta do dispositivo regulamentar, conduta vedada ao intérprete, que se encontra vinculado ao texto da norma, ao qual dá sentido mediante a escolha de um sentido dentre diversos outros válidos. A sua validade precisa, contudo, apresentar harmonia com as regras do vernáculo.

Posta nesses termos, é forçoso concluir que o sujeito passivo perdeu, nos meses em que incorreu em mora, o benefício da dilação, na forma do art. 18 do Decreto 8.205/02.

Somente cabe se falar em denúncia espontânea, portanto, em relação aos valores recolhidos pelo contribuinte, não se aplicando tal conceito àquele montante que está sendo objeto da presente exigência fiscal, pois esse é o pressuposto previsto no caput do art. 138 do CTN, abaixo reproduzido, in verbis.

“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 (grifo acrescido), ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração...”

Ora, como a exigência fiscal tem por objeto apenas a parcela não recolhida pela empresa, não se pode, por óbvio, cogitar-se em reconhecer-lhe os benefícios atinentes ao instituto da Denúncia Espontânea.

Ex-positis, peço vênia ao nobre relator para votar pela procedência em parte da Infração 01, no montante de R\$3.333.515,12, em conformidade com o demonstrativo de débito, refeito pelo autuante, à folha 93.

Julgo, portanto, PROCEDENTE EM PARTE a Infração 01.

Já em relação à infração 2, a decisão unânime decorreu das seguintes considerações:

Na infração 02, o contribuinte foi autuado por falta de recolhimento do ICMS retido na qualidade de sujeito passivo por substituição nas saídas internas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. O autuante relatou, na fase de informação fiscal, que o autuado teria comprovado que os produtos remetidos através das notas fiscais 12.844 de 11/01/2011 e 20.000 de 31/10/2011 foram integralmente devolvidos através das notas fiscais 13.408, de 03/02/2011 e 20.001, de 31/10/2011, respectivamente. Nesta situação não caberia a cobrança do ICMS-ST sobre os citados documentos visto que não se concretizou o fato gerador presumido previsto na lei. Um novo levantamento fiscal, com os correspondentes demonstrativos foi anexado, às fls. 94 a 97 dos autos, totalizando o ICMS principal no valor de R\$ 28.081,29, conforme tabela reproduzida abaixo (...)

Frente ao acima exposto a infração 02 deve ser mantida em parte, cabendo a homologação dos valores já recolhidos pelo sujeito passivo, de acordo com os relatórios juntados às fls. 108/109 do PAF.

Por fim, a decisão é pela procedência parcial do Auto de Infração, no valor de R\$3.361.596,42, salientando que devem ser homologados os valores pagos. A JJF recorre de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 217 a 228 dos autos, restrito à infração 1, o recorrente diz que na sua defesa demonstrou que havia uma grande ilegalidade nesta cobrança, visto que, inobstante os atrasos ocorridos na quitação das parcelas do ICMS não incentivado (10% do saldo devedor mensal), tais pagamentos ocorreram antes de iniciada ação fiscal que culminou na lavratura da referida autuação, portanto, o Estado não poderia mais aplicar qualquer outra penalidade além da incidência dos acréscimos legalmente previstos, em face da previsão contida no art. 138 do CTN, acolhida pelo COTEB.

Mas, inobstante o consistente voto do ilustre Relator, firme no sentido de esclarecer que o pagamento da parcela do ICMS não incentivada antes de iniciada a ação fiscal afasta a incidência de qualquer outra penalidade em face da previsão contida no art. 138 do CTN, a 5ª JJF, pela maioria dos seus pares, resolveu julgar a infração 1 procedente, abatendo somente certa parcela do ICMS incentivado que a empresa havia quitado antecipadamente (R\$77.666,40 referente a dez/2011) e o autuante não havia considerado nos seus cálculos, reduzindo, assim, o montante de tal cobrança para R\$3.333.515,12, sob a suposta violação ao art. 18 do regulamento que rege o Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, cujo entendimento, segundo o recorrente, não encontra amparo no ordenamento jurídico superior, conforme já decidiu este Egrégio CONSEF em diversos julgados.

Em seguida, alega violação ao princípio da legalidade, visto que o benefício fiscal do DESENVOLVE foi instituído pela Lei nº 7.980/2001, com a precípua finalidade de fomentar o desenvolvimento industrial do Estado da Bahia, criando desoneração fiscal, ao constituir dilação do prazo de pagamento de determinada parcela do ICMS mensal em até 90% e por até seis anos, conforme o projeto aprovado, e este imposto postergado pode ser quitado antecipadamente com desconto de 90%. Também a Lei dispensa o ICMS incidente sobre as aquisições das máquinas e equipamentos necessários para o funcionamento do estabelecimento industrial beneficiado.

Destaca que a Lei atribuiu ao Conselho Deliberativo do Desenvolve competência para aprovar projetos / empresas que podem usufruir o benefício fiscal e define objetivamente as situações que

podem configurar o cancelamento do mesmo incentivo, a teor do disposto nos artigos 4º e 9º da citada Lei. Ou seja, somente se consumado algum crime contra a ordem tributária ou se não atendidas às condições previstas para concessão do benefício, é que pode se falar em vencimento antecipado do ICMS incentivado.

Salienta que a Natulab sempre foi contemplada com esse benefício fiscal, inicialmente, através Resolução nº 81/2003 e, posteriormente, da Resolução nº 36/2009 do Conselho Deliberativo do Desenvolve.

O recorrente sustenta que o art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE se distanciou do comando legal superior, quando referiu a hipótese de perda do benefício se houver atraso no pagamento da parcela do ICMS não alcançado pelo incentivo fiscal, pois tal regra se revela absolutamente incompatível com o ordenamento jurídico nacional, em face da previsão contida o art. 5º, II e XXXIX da Constituição Federal, ou seja, nenhuma pessoa física ou jurídica sofrerá sanções ou será compelida a fazer alguma coisa sem prévia determinação da Lei.

Assim, somente nos caso previsto no art. 9º, I e II, da Lei nº 7.980/2001 pode-se falar em vencimento das parcelas do ICMS dilatado, logo, segundo o recorrente, o regulamento inovou na matéria, extrapolando radicalmente os limites fixados pela Lei, quando estabeleceu, no seu art. 18, que qualquer atraso no pagamento da parcela do ICMS não incentivado implica na perda do benefício, com o vencimento antecipado do imposto postergado, resultando na improcedência da primeira infração.

Independentemente do tópico anterior, o recorrente sustenta que o Fisco impôs sanção não prevista em Lei, visto que a exigência fiscal não pode ser validada porque o benefício fiscal foi negado/cancelado sem autorização do Conselho Deliberativo que rege o funcionamento do Desenvolve.

Defende que, se for identificado que a empresa contemplada incidiu em algum crime contra a ordem tributária ou não cumpriu algum dos compromissos assumidos através do projeto que definiu a extensão do benefício fiscal, têm-se uma situação fática capaz de ensejar o cancelamento previsto no art. 9º, I e II, da Lei nº 7.980/2001, o qual, nos termos do §2º, se dará por Resolução do Conselho Deliberativo com fundamento em parecer da Secretaria Executiva.

O recorrente diz, ainda, que sempre pagou todos os seus débitos perante o Estado, especialmente aqueles referentes às parcelas do ICMS não incentivado, tanto que a fiscalização não identificou qualquer valor referente a este encargo pendente de pagamento. Contudo, em razão de algumas dificuldades momentâneas de caixa, ocorreram os atrasos nas parcelas apontadas pelo auferente, especialmente em virtude da inadimplência da sua clientela, porque depende dos recursos oriundos do sistema público de saúde, do que destaca que o CONSEF, em diversas oportunidades, entendeu que tais atrasos não afetam o direito dessa empresa pagar o ICMS com base no tratamento diferenciado previsto na Lei nº 7.980/01 e Regulamento aprovado pelo Decreto nº 8.205/01, especialmente porque o imposto foi integralmente quitado antes de iniciada a ação fiscal que culminou na lavratura do Auto de Infração, em face da orientação contida no art. 138 do CTN, afastando qualquer aplicação sancionatória.

Por fim, requer que o Recurso Voluntário seja provido para julgar improcedente a infração 1.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício inerente às duas infrações, por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte dos débitos originalmente exigidos, respectivamente, de R\$3.411.181,52 para R\$3.333.515,12 e de R\$46.734,20 para R\$28.081,30, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “a-1”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, quanto à infração 1 do lançamento de ofício.

Inicialmente, quanto ao Recurso de Ofício, examinando as peças que integram os autos, depreendo que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado, não merecendo qualquer modificação, uma vez que, acertadamente, o órgão julgador de 1ª instância excluiu do débito

exigido:

- Em relação à infração 1, o valor incentivado de R\$77.666,40, inerente a dezembro de 2011, por ter sido quitado antecipadamente em 20/01/2012 e não ter sido assim considerado no levantamento fiscal, à fl. 7, conforme reconhecido pelo próprio autuante à fl. 92, o qual excluiu tal importância do débito original exigido, resultando no valor de R\$3.333.515,12, conforme demonstrado à fl. 93 dos autos.
- Quanto à infração 2, o valor do ICMS-ST excluído de R\$18.652,90, remanescente o valor de R\$28.081,30, decorre da comprovação documental pelo sujeito passivo, acolhida pelo autuante quando da sua informação fiscal, de que os produtos relativos às notas fiscais de nº 12.844 e 20.000 foram devolvidos através das notas fiscais de nº 13.408 e 20.001, visto que, nesta situação, não caberia a cobrança do ICMS-ST, já que não se concretizou o fato gerador presumido previsto em lei.

Diante de tais considerações, concluo pelo não provimento do Recurso de Ofício.

Inerente ao Recurso Voluntário vislumbra-se que as razões recursais são insuficientes à reforma da Decisão recorrida, pois, quanto as suas alegações relativas à sua condição de beneficiário do DESENVOLVE, há de se ressaltar que as exações decorrem da perda automática do direito do citado benefício, em relação à parcela incentivada, *no mês em que a empresa habilitada não recolheu, no prazo regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação*, perdendo o direito de quitar *antecipadamente, com redução de 90%*, o valor da parcela supostamente sujeita à dilação do prazo, conforme previsto no caput do art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/02, fundamentado nos artigos 5º e 8º da Lei nº 7.980/01, os quais estabelecem, respectivamente:

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

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

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

Por sua vez o caput do art. 18 do Decreto nº 8.205/02 (Regulamento do Programa DESENVOLVE), com a redação vigente à época dos fatos, previa que:

*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)*

(...)

§ 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)

Registre-se que o disposto acima no § 3º não se aplica ao caso concreto, visto que não ocorreu na data regulamentar o pagamento correspondente à parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo.

Já o art. 38 da Lei nº 7.014/96 estabelece que: “*quando o reconhecimento do benefício do imposto depender de condição, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação ou prestação*”.

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

Somente cabe se falar em denúncia espontânea, portanto, em relação aos valores recolhidos pelo contribuinte,

não se aplicando tal conceito àquele montante que está sendo objeto da presente exigência fiscal, pois esse é o pressuposto previsto no caput do art. 138 do CTN, abaixo reproduzido, in verbis.

"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 (grifo acrescido), ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração..."

Ora, como a exigência fiscal tem por objeto apenas a parcela não recolhida pela empresa, não se pode, por óbvio, cogitar-se em reconhecer-lhe os benefícios atinentes ao instituto da Denúncia Espontânea.

Registre-se que o CONSEF em casos semelhantes tem decidido nesse mesmo sentido, a exemplo dos Acórdãos: CJF nº 0424-13/13, CJF nº 0266-11/14, CJF nº 0223-11/13, CJF nº 0222-12/14, CJF nº 0403-12/14 e CJF nº 0336-12/14.

Cabe ressaltar que, conforme interpretação literal da norma, o fato de o contribuinte supostamente ter realizado denúncia espontânea não o habilitaria a recuperar o benefício do incentivo fiscal nos meses em que ocorreu a mora e, em consequência, utilizar-se da benesse de quitar antecipadamente, com redução de 90%, a parcela incentivada, conforme ocorreu, o que motivou a exigência fiscal do valor remanescente, indevidamente reduzido, pois, de fato, deixou de cumprir o requisito *básico e condicional* de recolher *tempestivamente* o ICMS não sujeito à dilação para fruição do benefício fiscal. Assim, a alegada denúncia espontânea só se configuraria no caso de o contribuinte ter recolhido, antes da ação fiscal, tanto a parcela não incentivada quanto à dilatada, tornando-se adimplente, o que o eximiria da penalidade.

Ademais, a Lei nº 7.980/2001 atribui e delega ao Poder Executivo a competência para definir as condições de uso e gozo do presente benefício, bem como as competências do Conselho do DESENVOLVE.

Destarte, no exercício destas competências delegadas, o Chefe do Poder Executivo, através do Decreto nº 8.205/02, no seu art. 18, definiu a perda temporária do direito ao benefício em relação à parcela incentivada no mês que a empresa habilitada não recolher, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação, tendo como consequência imediata o vencimento de toda obrigação tributária mensal (parcela incentivada e não incentivada) no mês da inadimplência, sem que isto implique na supressão do regime do benefício do DESENVOLVE, desde que nos meses subsequentes o contribuinte volte a recolher nos prazos regulamentares a parcela não sujeita à dilação.

Assim, diante de tais considerações, inexiste violação ao princípio da legalidade e sequer cancelamento do benefício sem autorização do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, como também o pagamento da parcela não incentivada, fora do prazo regulamentar, não restabelece o benefício fiscal para quitar antecipadamente, com redução de 90%, a parcela incentivada, conforme ocorreu, e muito menos tais pagamentos, antes do início da ação fiscal, afasta a exigência do ICMS em sua totalidade, como pretende o contribuinte em sua peça recursal.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos, para manter inalterada a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE

Peço a devida vênia para discordar do i. Presidente/Relator quanto ao seu posicionamento em relação à Infração 1, a qual foi considerada subsistente, sendo mantido a decisão recorrida, ficando IMPROVIDO o Recurso Voluntário apresentando pelo sujeito passivo.

A existência da Infração 1 se dá pelo suposto recolhimento a menor do ICMS, no valor 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 prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, nos meses de janeiro a março, julho, agosto e novembro de 2010; março a maio, setembro e dezembro de 2011.

Em que pese haver disposição prevista no Art. 18 do Regulamento do desenvolve que dá sustentação para o lançamento fiscal em questão, pude observar que o sujeito passivo procedeu

não só com o pagamento do ICMS não dilatado, como também efetuou o pagamento da parcela dilatada, aproveitando o percentual de desconto oferecido e tudo isso antes de iniciada a ação fiscal que culminou na referida autuação.

Nesse caso, podemos considerar que há a purgação da mora, pela denúncia espontânea de pagamento da parcela incentivada fora do prazo, antes da ação fiscal. Isso se levando em conta que a infração da forma que foi caracterizada nesse Auto de Infração é materialmente punitiva.

A fundamentação da Denúncia Espontânea está prevista no CTN, no COTEB e na Lei nº 7.014/96 e pelo ali exposto, podemos entender que a denúncia espontânea da infração exclui a aplicação de penalidade.

Transcrevo abaixo 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.

Pude observar que em alguns meses o atraso no pagamento no prazo regulamentar foi de apenas 1 ou 2 dias. Nesse contexto, o Douto Procurador do Estado Sr. José Augusto Martins Júnior, em mesa, na sessão anterior ao julgamento deste processo, já havia se posicionado contrário a essa autuação, quando nos atrasos de apenas 1 dia.

Também não há o que se falar em prejuízo ao estado, tampouco em concorrência desleal com outros contribuintes, uma vez que o imposto não dilatado, pago fora do prazo estabelecido, foi efetuado com os devidos acréscimos moratórios. Portanto, não poderia mais o Estado aplicar qualquer outra penalidade além da incidência dos acréscimos legalmente previstos, em face da previsão contida no art. 138 do CTN, acolhida pelo COTEB.

Ao contrário da interpretação dada pelos julgadores vencedores, quem está no prejuízo com a manutenção desse Auto de Infração é o autuado. Isso por que, a empresa ao auferir os benefícios, previsto no Decreto nº 8.205/02 (Regulamento do DESENVOLVE), se comprometeu, em contrapartida, a investir nas suas instalações e equipamentos, ficando empenhado na integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no estado.

Nesse diapasão, como ficarão os milhões de reais já investidos por vários anos, já que o maior benefício oferecido pelo Programa foi desconsiderado, pelo motivo de atraso do pagamento do ICMS de 1, 2 ou poucos dias na maioria dos meses autuado?

O Recorrente acertadamente também trouxe para discussão a violação ao princípio da legalidade, visto que o benefício fiscal do DESENVOLVE foi instituído pela Lei nº 7.980/2001, com a precípua finalidade de fomentar o desenvolvimento industrial do Estado da Bahia, criando desoneração fiscal, ao constituir dilação do prazo de pagamento de determinada parcela do ICMS mensal em até 90% e por até seis anos, ficando a cargo do Decreto nº 8.205/02, a sua regulamentação.

A referida Lei é enfática ao prever que haverá sanção apenas se a empresa beneficiada incidir em alguma violação que configure crime contra a ordem tributária, ou deixar de atender as condições de enquadramento no programa. Todavia, nessa norma legal não há qualquer referência ao eventual atraso no pagamento da parcela mensal do imposto não incentivado, punição que só foi trazida pelo Decreto.

Pelo disposto no Art. 96, V do CTN, somente a Lei pode estabelecer as penalidades aplicáveis à

suposta violação da norma tributária, e assim sendo, não cabe ao regulamento imputar sanções que a Lei matriz não definiu previamente.

Ademais, o art. 8º da Lei nº 7.980/2001 que nos termos do voto do Relator fundamentaria a suspensão do benefício previsto no art. 18 do Decreto nº 8.205/02 assim dispõe:

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

- I - geração de empregos;*
- II - desconcentração espacial dos adensamentos industriais;*
- III - integração de cadeias produtivas e de comercialização;*
- IV - vocação regional e sub regional;*
- V - desenvolvimento tecnológico;*
- VI - responsabilidade social;*
- VII - impacto ambiental.*

Ocorre que a citação do referido artigo não pode ser feita e nem interpretada, tão somente, pelo que dispõe o seu *caput* como feito pelo voto condutor.

Veja que o artigo estabelece a possibilidade de regulamento dispor sobre critérios e condições para fruição de seus benefícios, com base na ponderação em diversos indicadores e, o artigo 18 do Decreto estabelece uma punição objetiva, sem levar em consideração as condições da empresa e os indicadores dispostos no art. 8º da Lei.

Da interpretação do referido art. 8º entendo que não há outra conclusão a chegar senão a de que o referido artigo delegou a decreto a possibilidade de regular o enquadramento dos beneficiários nas classes do referido benefício, com base nos referidos critérios, mas não para dispor sobre punições ou penalidades.

Ante ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar insubsistente a infração 1.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269141.0032/13-4, lavrado contra NATULAB LABORATÓRIO S.A. (NATULAB LABORATORIO FARMACEUTICO), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.361.596,42**, acrescido das multas de 60% sobre R\$3.333.515,12 e 150% sobre R\$28.081,30, previstas no art. 42, incisos II, "f" e V, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente já recolhidos pelo sujeito passivo.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landim, Maurício Souza Passos e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Tiago de Moura Simões, José Carlos Barros Rodeiro e Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de novembro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

TIAGO DE MOURA SIMÕES - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS