

PROCESSO - A. I. Nº 087461.0401/14-3
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - IPLASA INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS SALVADOR LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5º JJF nº 0205-05-15
ORIGEM - INFAS INDUSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/07/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0196-12/17

EMENTA: ICMS. 1. PROGRAMA DESENVOLVE RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. 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. Exigida a diferença entre a parcela declarada e a recolhida ainda pendente de pagamento, sem a perda do benefício. Restabelecida parcialmente a infração. Modificada a Decisão recorrida neste item. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. Infração elidida. Mantida a Decisão recorrida nesta imputação. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, interposto pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, após julgamento pela Procedência em Parte do Auto de infração, através do Acórdão JJF nº 0205-05-15, lavrado para imputar ao sujeito passivo o cometimento de 4 infrações, sendo as infrações 1 e 2, a seguir transcritas, objeto do Recurso de Ofício:

INFRAÇÃO 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.

INFRAÇÃO 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.

A Junta de Julgamento decidiu a lide com fundamento do voto a seguir reproduzido:

VOTO

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 JJF 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 Obrigaçāo 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 Amilcar Falcão, *Fato Gerador da Obrigaçāo 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. N° 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."

Em atendimento ao artigo 169, inciso I, alínea "a", do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

VOTO

Exige-se do sujeito passivo o ICMS em razão do recolhimento fora do prazo de parte da parcela não incentivada do ICMS, resultando em perda do benefício proporcionalmente a parte recolhida fora do prazo.

Entendeu a 5^a JJF ser Improcedente o lançamento sob o argumento de que o sujeito passivo, por equívoco de interpretação, em relação ao montante da parcela que constituiria a base de cálculo do ICMS a ser postergado, ou dilatado, efetuou o recolhimento da parcela não sujeita a dilação, em valores menores, ao que deveria ter oferecido a tributação, não estando caracterizada qualquer fraude.

Da análise dos documentos que embasaram o presente lançamento verifico que o contribuinte apurou e lançou em seu livro Registro de Apuração, cópias às fls.22 a 44, as parcelas do ICMS não sujeito a dilação do prazo, conforme determinado no art. 5º da Lei nº 7.980 de 12 de dezembro de 2001, que instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE a seguir transcrito:

"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;

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

Portanto, não se trata de saldo devedor mensal do ICMS apurado a menor pelo contribuinte, em razão de interpretação equivocada da legislação, como entendido pela Junta de Julgamento Fiscal. Tal situação somente estaria caracterizada se a fiscalização tivesse refeito os cálculos de acordo com a legislação que regulamenta o programa DESENVOLVE e tivesse apurado valores diversos dos encontrados pelo recorrido.

No presente caso, de acordo com o demonstrativo de fl. 10 e livro Registro de Apuração do ICMS, cópias às fls.21 a 41, verifica-se que foi comparado o valor apurado e lançado pelo próprio contribuinte no livro fiscal relativo a parcela não sujeita a dilação do prazo, com o recolhido no prazo de vencimento, apurando diferenças, que em diversos meses foram recolhidas posteriormente e em outros ficaram pendentes de pagamento.

Fundamentado no art. 18 do Decreto nº 8.205/02 a fiscalização entendeu que o contribuinte teria perdido o benefício relativo à parcela não recolhida na data do vencimento.

Dito isto verifico que a questão aqui debatida, este órgão julgador administrativo vem enfrentando questões absolutamente idênticas à presente, em relação ao mesmo autuado, inclusive por esta Câmara de Julgamento, conforme se verifica através dos Acórdãos nºs 0390-11/14 e 0039-12/15, onde firmou o entendimento que a perda do direito ao benefício fiscal prevista no art. 18 ao citado Decreto não se aplica na situação presente, tendo em vista que o recolhimento da parcela não incentivada a menor foi efetuado no prazo de vencimento.

Assim, me associo ao entendimento externado através dos mencionados Acórdãos, ressaltando que a 1^a Câmara de Julgamento Fiscal deu Provimento ao Recurso Voluntário, reformando a decisão de 1^a Instância que julgou procedente o feito e a 2^a Câmara ao apreciar o recurso de Ofício manteve a decisão da Junta de Julgamento que decidiu pela improcedência da autuação:

Acórdão nº 0390-11/14

(...)

Observo que o parágrafo 3º do art. 18 do citado Decreto, acrescentado pelo Decreto nº 11.913 de 31/12/09,

estabelece que:

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.

Dessa forma, considerando que o caput do art. 18 é que estabelece a restrição de que o não recolhimento da parcela não incentivada implica na perda do direito ao benefício fiscal e o seu parágrafo 3º interpreta que fica assegurado o benefício fiscal, caso recolha a menor a parcela não incentivada, desde que no prazo, entendendo que se aplica à situação presente.

Mesmo porque, o contribuinte recolheu parcelas complementares por meio de Denúncia Espontânea em 21/05/10 antes do início da ação fiscal em 24/01/13 (fl. 64), que adimpliram na sua totalidade em alguns meses (fevereiro, maio e junho), o valor da parcela não incentivada. Ressalto que nesta situação específica, os valores complementares feitos em momento posterior ao prazo de vencimento, por meio de Denúncia Espontânea se referem à adequação de refazimento de cálculo realizada pelo contribuinte para adequar-se à orientação contida na IN 27/09. Logo, neste caso, não se pode considerar que o recolhimento da parcela não sujeita à dilação de prazo, feito por Denúncia Espontânea, ocorreu fora do prazo e que implicasse em perda do benefício da parcela sujeita ao incentivo fiscal, visto que houve recolhimento no prazo e valor complementar em momento posterior para adequar-se a orientação contida na IN 27/09, o que resultou em recolhimento a mais ou a menos do que o apurado pela fiscalização.

Pelo exposto, considero equivocada a Decisão proferida pela 3ª JJF, ficando reformulada a Decisão de Procedente para Improcedente a infração 2.

Acórdão nº 0039-12/15:

(....)

No que diz respeito à infração 2, destaco como precedente de Segunda Instância deste Conselho de Fazenda o Acórdão CJF Nº 0390-11/14, que teve como relator o conselheiro Eduardo Ramos de Santana, responsável por relatar Recurso Voluntário atinente a idêntica matéria, no qual figurou como recorrente a mesma sociedade empresaria.

Os fatos objeto do precisado julgamento, referentes à infração 2 do respectivo Auto, diziam respeito a 2008, enquanto as ocorrências da contenda ora em enfoque se referem a 2009, conforme relatado acima.

Com efeito, o art. 18 do Decreto nº 8.205/2002 estatui que “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”.

Entretanto, há que se estabelecer a necessária distinção entre não recolhimento e recolhimento a menor, o que foi feito por intermédio do § 3º do art. 18 do Decreto nº 8205/2002, acrescentado pelo Decreto nº 11.913, de 30/12/2009, publicado no Diário Oficial do Estado de 31/12/2009. Não cabem interpretações contrárias com fulcro em argumentos relativos à aplicação supostamente retroativa do mencionado dispositivo, porquanto o mesmo apenas tratou de esclarecer a necessária diferenciação, já existente, entre falta de pagamento e pagamento a menor, com a distinção das respectivas consequências legais.

Voto pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.

Dessa forma, mantendo a mesma linha de raciocínio, exarado nos votos acima transcritos, concluindo que inexiste respaldo legal para exigir a perda do benefício fiscal fundamentado no disposto no art. 18 do Decreto nº 8.205 de 03 abril de 2002, vigente à época dos fatos geradores, já que todos os recolhimentos foram efetuados no prazo de vencimento e as pequenas diferenças, foram adimplidas, antes do início da ação fiscal, exceto nos meses de junho e agosto de 2010, janeiro, março, abril, julho e setembro de 2011. Neste situação, entendendo que deva ser exigida a diferença entre a parcela declarada e o valor recolhido, sem a perda do benefício fiscal, conforme a seguir demonstrado

Consequentemente, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, julgando PROCEDENTE EM PARTE a infração 1 no valor de R\$4.147,48, conforme a seguir demonstrado:

Data	Parcela declarada	Lr. Recolhido no prazo	Diferença
jun/10	17.375,23	15.966,27	1.408,96
ago/10	18.304,74	18.012,21	292,53
jan/11	13.622,62	13.481,19	141,43
mar/11	16.562,72	15.311,45	1.251,27
abr/11	14.631,36	13.709,63	921,73
jul/11	8,57	-	8,57
set/11	12,47	-	12,47

out/11	11.969,35	11.858,83	110,52
Total	92.487,06	88.339,58	4.147,48

A infração 2, que imputa ao recorrido o recolhimento a menos do 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, verifico que na apresentação da defesa o sujeito passivo comprovou que todos os destinatários das mercadorias, á época do fato gerador, estavam inscritos no Cadastro do ICMS na condição de “microempresas ou empresa de pequeno porte”

Assim, entendo correta a decisão da Junta de Julgamento Fiscal quando julgou improcedente esta infração, pois os documentos trazidos pelo sujeito passivo comprovam, a ocorrência de equívocos cometidos no trabalho fiscal, fato reconhecido pelo próprio fiscal autuante.

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, julgando Procedente em Parte a infração 1 no valor de R\$4.147,48.

VOTO DISCORDANTE (Infração 1)

Com a devida *venia* divirjo da ilustre Relatora que concluiu pelo Provimento Parcial do Recurso de Ofício para restabelecer a primeira infração, ao montante de R\$4.147,48, sob o entendimento de:

“... inexiste respaldo legal para exigir a perda do benefício fiscal fundamentado no disposto no art. 18 do Decreto 8.205 de 03 abril de 2002, vigente à época dos fatos geradores, já que todos os recolhimentos foram efetuados no prazo de vencimento e as pequenas diferenças, foram adimplidas, antes do início da ação fiscal, exceto nos meses de junho e agosto de 2010, janeiro, março, abril, julho e setembro de 2011. Nesta situação, entendo que deva ser exigida a diferença entre a parcela declarada e o valor recolhido, sem a perda do benefício fiscal, conforme a seguir demonstrado”.

Vislumbro que tal conclusão, além de não ser razoável muda o fulcro da acusação fiscal lançada originalmente no Auto de Infração, senão vejamos.

Conforme já consignado nos autos, há de se ressaltar que a exação decorre 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*, conforme previsto no 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 tanto o disposto no caput do art. 18, quanto no § 3º do citado dispositivo, estabelecem como condição necessária para fruição do benefício fiscal *o recolhimento tempestivo da parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo*, fato este que não ocorreu,

conforme comprovado através do cotejo do demonstrativo e cópia do Livro Registro de Apuração do ICMS, às fls. 10 e 21 a 44 dos autos.

Sendo assim, a título de exemplo, no mês de junho de 2010, o sujeito passivo apurou e declarou como “Parcela Não Incentivada” o valor de R\$17.375,24, tendo recolhido apenas a quantia de R\$15.966,27, ou seja, recolheu a menor em R\$1.408,96 a “Parcela Não Incentivada”, como se pode comprovar através do Demonstrativo e Resumo de Apuração do ICMS, às fls. 10 e 26 dos autos.

Ou seja, da apuração do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo de R\$119.944,73, o sujeito passivo calculou a parcela incentivada de R\$102.569,50 e como parcela não sujeita à dilação de prazo a quantia de R\$17.375,23, tendo, contudo, recolhido apenas o valor de R\$15.966,27.

Em razão desta constatação de recolhimento a menos da parcela não sujeita a dilação, o preposto fiscal concluiu que o contribuinte perdeu o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa DESENVOLVE, proporcionalmente à parte recolhida fora do prazo, exigindo no mês de junho/2010 (utilizado como exemplo) o valor de R\$12.175,25 (fl. 10).

Sendo assim, como 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*”.

No caso concreto, não há qualquer óbice na aplicação do dispositivo, visto que a exigência tributária é limitada ao período em que o imposto deixou de ser recolhido no prazo regulamentar, fato este não destituído pelo recorrido.

Em consequência, se tratando de benefício condicionado de haver o pagamento da parcela do imposto não sujeita à dilação de prazo, o beneficiário perdeu o direito do gozo do benefício da parcela incentivada prevista pelo DESENVOLVE, no respectivo mês.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício para restabelecer na íntegra a primeira infração, diante das considerações exaradas e por entender que a conclusão que me insurjo, além de contrariar a previsão legal, *muda o fulcro da acusação fiscal* originalmente lançada no Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e 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 recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$46.821,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “e” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia comprovadamente recolhida.

VOTO VENCEDOR (Infração 1) – Conselheiros(as): Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, José Carlos Barros Rodeiro, Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Tiago de Moura Simões e Paulo Sérgio Sena Dantas.

VOTO DISCORDANTE (Infração 1) – Conselheiro: Fernando Antonio Brito de Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTO DISCORDANTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS