

PROCESSO - A. I. Nº 108595.0002/16-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS - EIRELI
RECORRIDOS - SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS - EIRELI e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0019-01/17
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 21/09/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO C.J.F. Nº 0325-12/17

EMENTA: ICMS. 1. UTILIZAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Uso indevido da alíquota de 7%, prevista na alínea “c” do inciso I do art. 16 da Lei nº 7.014/96, em saídas destinadas a contribuinte que não se enquadravam como microempresa ou empresa de pequeno porte. Retirada da exigência fiscal cobrança em relação a destinatários que não eram optantes do simples nacional, mas ainda se enquadravam como microempresa ou empresa de pequeno porte. Infração subsistente em parte. **2. USO INDEVIDO DE INCENTIVO DO DESENVOLVE.** **a) FALTA DE PAGAMENTO DA PARCELA NÃO INCENTIVADA NO PRAZO REGULAMENTAR.** Exigência do imposto incentivado em razão da falta de pagamento da parcela não incentivada no prazo regulamentar. Como parte da parcela não incentivada foi efetivamente paga no prazo regulamentar, autuante refez o demonstrativo de débito considerando que a perda do benefício foi proporcional ao valor não incentivado que não foi pago no prazo regulamentar. Infração parcialmente procedente. **b) ERRO NA DETERMINAÇÃO DO SALDO DEVEDOR PASSIVO DE INCENTIVO.** Autuado utilizou crédito fiscal extemporâneo, originado de aquisições vinculadas ao projeto incentivado, para abatimento de parcela do imposto não incentivado indevidamente. Infração caracterizada. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO.** Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 1ª JJF, respectivamente em razão do Acórdão 1ª JJF Nº 0019-01/17, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 108595.0002/16-4, lavrado em 21/06/2016, para exigir ICMS no valor histórico de R\$653.922,72 em decorrência de quatro infrações distintas, descritas a seguir, somente naquilo que constitui objeto dos presentes recursos.

...

Infração 02 (03.02.02) – recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias, vendendo para empresa normal como se fosse microempresa, regularmente escrituradas, ocorrido nos meses de janeiro, março, maio, julho, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 8.604,46, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 (03.08.03) – recolheu a menor o ICMS, na data regulamentar da parcela não sujeita à dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa DESENVOLVE, ocorrido no mês de julho de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 436.647,13, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 (03.08.04) – recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa DESENVOLVE ao utilizar crédito extemporâneo de combustível para abater a parcela do ICMS não incentivado ao invés de utilizar na apuração do ICMS total, ocorrido nos meses de janeiro de 2013 a maio de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 204.674,00, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 10/02/2017 (fls. 120 a 124) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime. O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos.

“Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

A infração 01 não foi contestada pelo autuado. A saída de mercadoria, documentada na nota fiscal nº 15.191 (fl. 07), ocorreu sem a devida tributação. A observação contida no campo “informações complementares” de que se tratava de empréstimo de mercadoria não respalda a falta de destaque do imposto devido. Não se trata de hipótese prevista na legislação que desonere a operação da correspondente exigência fiscal. Infração procedente.

Em relação à infração 02, assiste razão ao autuado quando alerta que a aplicação da alíquota de 7%, prevista na alínea “c” do inciso I do art. 16 da Lei nº 7.014/96 se aplica a empresa de pequeno porte e microempresa, independentemente de ser ou não optante do simples nacional. O referido dispositivo legal não restringe a aplicação da norma aos optantes do simples nacional, mas alcança todas as empresas que se enquadram na condição de pequeno porte ou microempresa.

De acordo com consulta formulada no Sistema de Informações da SEFAZ, o faturamento declarado pela empresa com inscrição estadual nº 80.787.938 no ano de 2014 foi de R\$ 2.715.761,83, revelando que ainda se enquadrava abaixo do limite anual estabelecido para enquadramento como microempresa e empresa de pequeno porte, que era de R\$ 3.600.000,00, conforme previsto no inciso II do art. 3º da Lei Complementar Federal nº 123/06, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Deste modo, da análise do demonstrativo às fls. 09 e 10, considero procedente apenas a exigência fiscal relativa às notas fiscais destinadas às empresas com inscrição estadual nº 62.976.275, 29.275.627, 73.731.192 e 80.787.938, reduzindo a reclamação de crédito tributário para R\$ 3.756,39.

Em relação à infração 03, entendo que o pagamento na data prevista em regulamento de parte da parcela não incentivada garante o direito proporcional à dilação do prazo de pagamento do imposto incentivado correspondente. Por outro lado, a falta de pagamento de parte da parcela não incentivada tem como consequência negativa para o autuado a perda da dilação de prazo de pagamento da correspondente parcela que poderia ser incentivada, que foi o objeto da presente infração. Assim, considero correta a revisão feita pela autuante em sua informação fiscal, acatando os argumentos da defesa nesse sentido e reduzindo a exigência fiscal para o valor de R\$ 291.981,15, correspondente ao valor do imposto que não poderia ter o prazo de pagamento dilatado em decorrência da falta de pagamento de parte da parcela não incentivada no prazo regulamentar, conforme estabelecido no § 3º do art. 18 do Decreto nº 8.205/02.

Não acato o pedido do autuado de compensar do valor do débito fiscal desta infração a parcela correspondente à antecipação do pagamento do imposto indevidamente incentivado. O pagamento considerado indevido deverá ser objeto de requerimento de restituição na forma prevista no art. 73 do RPAF.

Em relação à infração 04, a lide reside na possibilidade de utilização de créditos fiscais oriundos da aquisição de combustíveis utilizados no processo de produção que deixaram de ser escriturados no prazo regulamentar, mas que tiveram sua autorização de uso concedida extemporaneamente pela SEFAZ.

Argumentação do autuado de que a utilização de ressarcimentos de ICMS está expressamente contida na Instrução Normativa nº 27/09 como créditos fiscais não vinculados ao projeto não procede no caso em discussão. Evidentemente que os itens constantes na referida instrução como sendo de obrigatoria exclusão do cálculo do saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE tem como condição natural que não estejam vinculadas às operações subsequentes com os produtos resultantes da industrialização que foram alcançados na respectiva resolução que conferiu o respectivo benefício ao autuado.

O fato de não ter sido compensado no respectivo período de apuração do imposto já deu causa para utilização indevida do benefício do DESENVOLVE no respectivo mês em que ocorreu a entrada do combustível no estabelecimento do autuado. Convém destacar que a causa pela não utilização do crédito fiscal no período de apuração em que ocorreu a efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento foi dada pelo próprio autuado, que se beneficiou com o incremento indevido do saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE.

Assim, inadmissível outra utilização para os créditos fiscais vinculados ao projeto incentivado que não seja para compensação do saldo devedor passível de incentivo, ainda que sua escrituração ocorra extemporaneamente, conforme entendimento também já manifestado no Acórdão CJF 0189-11/16. Infração

procedente.

Voto pela *PROCEDÊNCIA EM PARTE* do Auto de Infração, ficando reduzida a exigência fiscal para R\$ 504.408,67, mantidas as exigências iniciais das infrações 01 e 04 e alterando a exigência fiscal das infrações 02 e 03 nos seguintes termos:

1 – infração 02

DATA DE OCORRÊNCIA	VALOR HISTÓRICO
01/01/2014	1.295,38
31/03/2014	1.380,01
31/10/2014	1.081,00
TOTAL	3.756,39

2 – Infração 03

DATA DE OCORRÊNCIA	VALOR HISTÓRICO
31/07/2014	291.981,15

”

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$100.000,00 (cem mil reais), a 1ª JfF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, do RPAF/99.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 134 a 142, mediante o qual ataca a decisão de piso, somente naquilo que se refere às infrações 3 e 4, aduzindo as alegações que seguem.

Quanto à Infração 3, explica que o Auto de Infração foi lavrado em razão de recolhimento a menor do ICMS não sujeito a dilação de prazo, dentro da data regulamentar. Afirma que a peça inaugural do lançamento registra que deveria ter recolhido o ICMS referente à parcela não incentivada até o dia 11/08/2014. Argumenta, contudo, que alegou e comprovou, em sua peça de defesa (fato este que foi confirmado pelo acórdão recorrido), que o pagamento do tributo foi realizado sim até o dia 11/08/2014, todavia o referido recolhimento, por erro na apuração, foi realizado a menor que o devido. Informa, ainda, que a Empresa verificou que cometera alguns equívocos no seu lançamento, o que acabou por gerar uma diferença na referida parcela. Desta forma, explica, agindo em total boa-fé e cumprimento de suas obrigações para com o Fisco Estadual, realizou retificação dos cálculos e recolheu a diferença apurada mediante DAE complementar em 13/08/2014, como também narrado pela Autuante.

Afirma discordar da autuação no que diz respeito ao cálculo do imposto suplementar devido, isto porque a Autuante, quando da apuração do quantum devido na infração, desconsiderou a parcela incentivada em sua integralidade para o mês de referência, aplicando o quanto disposto pelo art. 18 do Decreto nº 8.205/02. Não observou, todavia, que aquele dispositivo estabelece tal sanção para os casos em que o contribuinte deixe de realizar o pagamento da parcela não incentivada na data correta, porém o que ocorreu foi um pagamento a menor, e não a ausência de pagamento.

Explica, ainda, que tais argumentos foram acatados pelo acórdão recorrido, bem como pela própria autuante, que na instrução processual reconhece que houve pagamento a menor da parcela incentivada dentro do prazo regulamentar.

Argumenta que a norma tributária merece interpretação *pro legem*, ou seja, deve-se extrair da norma tributária seu exato significado e alcance. O legislador infraconstitucional, visando dar maior efetividade aos Limites Constitucionais ao Poder de Tributar assegura por meio de capítulo próprio do Código Tributário Nacional, limites à interpretação dessa espécie normativa. Alega que a legislação que culmina sanção pela existência de erro na apuração da parcela incentivada (o artigo 18 do Decreto nº 8.205/02) fala em inexistência de recolhimento da parcela não dilatada, situação essa imediatamente descartada, até mesmo pelo autuante. Se fica claro que o contribuinte, de fato, recolheu a menor, mas não deixou de recolher o imposto, aplicar o dispositivo citado considerando cometimento de infração é realizar interpretação contra legem, vedada pelo ordenamento jurídico pátrio.

Esclarece que, no que concerne aos dispositivos de interpretação da norma tributária, para o caso

concreto, não se pode deixar de observar o quanto disposto pelo artigo 112 do CTN (cujo texto reproduz), visto que, dúvidas não pode haver, quanto à natureza sancionatória do dispositivo citado para fundamentação da infração, qual seja, o art. 18 do Decreto nº 8.205/02.

Transcreve a doutrina de Ricardo Lobo Torres para apoiar a idéia de que não se aplique a penalidade em caso de dúvida. Afirma que esse entendimento, inclusive, é seguido pelas câmaras de julgamento deste egrégio conselho. Transcreve julgados da 1ª e 2ª CJF em apoio ao seu ponto de vista.

Afirma que, em divergência aos acórdãos supracitados, a junta de julgamento entendeu que a sanção deveria ter sido aplicada em razão do recolhimento a menor, nos termos do quanto disposto pelo art. 18, §3º, perdendo o benefício apenas parcialmente, na proporção do recolhimento a menor. Alega que tal decisão deve ser reformada, para, assim como nos acórdãos supracitado, seja julgada totalmente improcedente a infração 3 por ausência de determinação legal que permita a aplicação de tal sanção.

Pelo princípio da eventualidade, ultrapassados os argumentos expostos, caso esta Câmara ainda entenda ser devida a aplicação de sanção nos termos postos pelo julgamento de primeira instância, entende existir outro equívoco na determinação da base de cálculo do tributo por parte da Auditora, equívoco este que visa ver sanado por este recurso.

Esclarece que, ainda que possível fosse a aplicação da penalidade citada, é possível verificar que, em sua planilha de apuração do imposto, a Auditora deixou de retirar, dos valores considerados por ela sujeitos a tributação, o valor correspondente à parcela incentivada que fora antecipado pelo Contribuinte do dia 20, como demonstra comprovante que já se encontra nos autos, fato este que foi considerado, de forma equivocada pelo acórdão recorrido.

Argumenta que o que a lei prevê como sanção é o vencimento antecipado da parcela incentivada referente ao pagamento feito a menor, esta acrescida das respectivas culminações legais. Não estabelece o pagamento em duplicidade dos valores do imposto já devidamente pagos, ainda que pagos de forma extemporânea. E nem poderia, sob pena de bitributação, amplamente vedado pelo ordenamento jurídico.

Alega que, ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido, o contribuinte não busca aqui restituição de valores pagos indevidamente, para a qual caberia abertura de processo próprio, mas visa sim ver excluído do Auto de Infração um valor que já foi por ele devidamente recolhido aos cofres públicos. Julgar de forma diversa, entende, é uma evidente afronta a todo ordenamento jurídico que rege a tributação em nosso país.

Sendo assim, caso ultrapassada a improcedência suscitada, requer que sejam excluídos os valores por ela já recolhidos aos cofres públicos, sob pena de bitributação, o que é vedado pelo ordenamento pátrio.

Quanto à Infração 4, explica que decorre de divergência quanto a origem de créditos utilizados pelo Contribuinte na realização da apuração do ICMS, pela sistemática do Desenvolve, para o período fiscalizado, e, conseqüentemente, a forma em que o mesmo fora utilizado para apuração do imposto.

Afirma que comprovou, em sua peça de defesa, que a Autuante incorreu em erro ao realizar o cálculo do SDPI quando utilizou, no mesmo, créditos os quais deveriam ser utilizados no cálculo da parcela não incentivada, como feito pelo contribuinte. Isto porque, explica, ateve-se a autuante ao fato de que os créditos utilizados nasceram da compra de biodiesel, sem considerar, todavia, que se tratava de créditos oriundos de recuperação realizada pela empresa, e não pela aquisição mensal do produto, sendo estes, conseqüentemente, créditos extemporâneos, origem esta que deveria ser considerada para efeitos de apuração do ICMS pela sistemática do Desenvolve.

Afirma que se equivocou o acórdão ao considerar como incentivado o uso de crédito de ICMS de

2009 a 2011, conforme notas fiscais constantes nos autos, tal consideração é, todavia, equivocada. A própria Instrução Normativa nº 27/09 no item 2.2 é categórica quanto a sua exclusão do cálculo do SDPI, considerando o referido crédito como não incentivado. Reproduz o texto do Item 2.2 citado.

Afirma que, pela leitura das planilhas anexas ao Auto de Infração, verifica-se que o crédito recuperado foi utilizado normalmente como outros créditos na forma do artigo 292, § 1º inciso I e § 2º do Regulamento do ICMS, tendo, o contribuinte, utilizado o CFOP para emissão da nota de 1.949 - Outras entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada (classificam-se neste código as outras entradas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificadas em outros códigos contidos no Convenio ICMS S/N de 1970).

Conclui restar claro, portanto, que agiu em total conformidade com a legislação vigente para hipóteses de “recuperação de crédito”, pois se trata de créditos cujo uso foi autorizado extemporaneamente pela SEFAZ, como bem aponta o acórdão recorrido.

Argumenta que estamos diante de operações que não ocorreram no mês de apuração e sim em anos anteriores, por essa razão foram excluídos os respectivos valores do cálculo SDPI - Saldo Devedor Passível de Incentivo do Desenvolve como determina a Instrução Normativa nº 27/2009 que trata das inclusões e exclusões dos créditos e débitos de ICMS passíveis do Incentivo Fiscal. conforme pode ser verificado na Instrução Normativa nº 27/09, cujo texto reproduz.

Assegura que ficou comprovado, nos autos, que os créditos utilizados pelo Contribuinte correspondem a créditos de ICMS de 2009 a 2011, fato este que não é questionado nem pela Autuante nem pela decisão recorrida, sendo certo que a legislação que rege a matéria é categórica ao informar que o crédito acumulado decorrente de exercícios anteriores, ou seja, extemporâneos, deverá ser utilizado no compute da parcela não incentivada.

Alega que a norma é clara e objetiva e não distingue a natureza dos créditos a serem ressarcidos, sendo que o crédito utilizado corresponde a apuração de créditos fora do prazo, nos moldes do RICMS, tratando, portanto, de uso de crédito extemporâneo.

Afirma que pode até concordar com o quanto posto pelo acórdão quando afirma que *“O fato de não ter sido compensado no respectivo período de apuração do imposto já deu causa para a utilização indevida do DESENVOLVE no respectivo mês em que ocorreu a entrada do combustível no estabelecimento do autuado”*. Argumenta, todavia, que, se este é o caso, o período a ser cobrada a divergência deveria ser aquele em que o crédito deveria ter sido utilizado - 2009/2011, o que não foi feito pela SEFAZ. O autuante deveria ter levado o crédito aos meses ali referidos para efetuar os ajustes e cobranças porventura devidas. Ao contrário lançou mão de uma cobrança indevida ao querer incluir créditos, cujo uso extemporâneo foi autorizado pela SEFAZ como pode ser visto nos autos e como confirmado pelo acórdão contra o qual recorre, como se parcela incentivada fosse.

Argumenta que, utilizar crédito extemporâneo como se incentivado fosse seria sim uma afronta ao regulamento do DESENVOLVE, para o qual o benefício deve ser aplicado única e exclusivamente para as operações referentes ao seu mês de vigência. Pensar de outra forma prejudica o Contribuinte e não o Erário, que tão somente apurou o imposto em completa boa fé e dentro do que determina a legislação pátria.

Por essa razão, conclui que não existe como perdurar a procedência da infração 4, pelo que requer que seja o acórdão reformado para julgá-la totalmente improcedente.

Diante do exposto, reitera na íntegra o seu pedido proposto na petição inaugural de defesa, para que se julgue pela improcedência do Auto de Infração nos termos aqui postos, dando provimento ao presente recurso.

Termos em que pede deferimento.

VOTO

Quanto ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 1ª JF (Acórdão Nº 0211-01/16), desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o valor lançado de R\$1.269.864,52 para R\$983.619,45, em valores atualizados a preços de março de 2017 (vide folha 126), o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito, observo que a redução do débito está relacionada à decretação de procedência parcial das Infrações 2 e 3, sendo este o objeto do presente recurso.

Quanto à Infração 2, a conduta autuada foi descrita como “*recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias*”. Consta do auto que o sujeito passivo vendeu para empresa normal, aplicando alíquota de microempresa. Em sua impugnação, o sujeito passivo contesta parte do lançamento sob a alegação de que as Inscrições Estaduais nºs 62.976.275, 80.787.938 e 73.731.192 se referem a empresas que possuíam, à época da venda, a condição de ME/EPP.

Em que pese a autuante não tenha acolhido as alegações defensivas, a 1ª JF julgou parcialmente procedente o lançamento, entendendo que o benefício fiscal da alíquota reduzida (previsto na alínea “c” do inciso I do art. 16 da Lei nº 7.014/96) não exige que a microempresa ou EPP seja optante pelo simples nacional, ao contrário do que entendeu a fiscal autuante.

A questão cinge-se à interpretação do texto do art. 16, inciso I, alínea “c”, abaixo reproduzido.

“Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

I - 7% (sete por cento) nas operações com:

...

*c) mercadorias saídas diretamente do estabelecimento fabricante situado neste Estado **com destino a empresas de pequeno porte e microempresas inscritas no cadastro estadual** (grifo acrescido), exceto em se tratando das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e das mercadorias não enquadradas no regime de substituição relacionadas nos incisos II, III e IV do caput deste artigo;*

...”

Como se depreende da leitura do dispositivo legal acima reproduzido, a aplicação da alíquota reduzida de 7% aplica-se a todas as saídas destinadas a microempresas e a EPP's, não se exigindo que sejam optantes pelo Simples Nacional. A decisão de piso não merece reparo neste ponto.

Quanto à Infração 03, a acusação é “*recolheu a menor o ICMS, na data regulamentar da parcela não sujeita à dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa DESENVOLVE, ...*”. Em sua impugnação, o sujeito passivo alega que a autuante não poderia considerar a perda integral do benefício no mês, pois houve o recolhimento parcial do tributo.

Em sua informação fiscal, o autuante acolhe as alegações defensivas e retifica o lançamento, aplicando os efeitos da perda do benefício, de forma proporcional, apenas em relação à parcela não recolhida ou recolhida extemporaneamente. A decisão recorrida acolheu a revisão fiscal feita pela autoridade fiscal e julgou procedente em parte o lançamento.

A questão aqui se resolve pela leitura do § 3º combinada com o caput, ambos do art. 18 do Decreto nº 8.205/02, que disciplina a matéria conforme abaixo.

“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.

...

*§ 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** (grifo acrescido), caso o pagamento correspondente à parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, escriturada pelo contribuinte, ocorra na data regulamentar.”*

Ora, a leitura do § 3º acima não dá margem a dúvidas, pois a proporcionalidade da perda do benefício é regra que se impõe como forma de resguardar o benefício fiscal relativamente ao montante recolhido no mês. Assim, entendo que não merece reparo a decisão de piso neste ponto.

Do exposto, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao recurso voluntário, o sujeito passivo se insurge apenas em relação às Infrações 03 e 04, sendo este o objeto do recurso. A Infração 3, já descrita acima trata de “*recolhimento a menor do ICMS, na data regulamentar da parcela não sujeita à dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa DESENVOLVE, ...*”.

Embora o sujeito passivo tenha logrado êxito ao ver acolhidas as suas razões defensivas, insurge-se contra a decisão recorrida, pois defende que somente deve ser decretada a perda do benefício fiscal quando inexistir recolhimento da parcela não dilatada. Entende que, por se tratar de norma sancionatória, não deve haver perda do benefício quando houver recolhimento a menor do imposto, que foi o caso dos autos.

Entendo que não merece acolhida a tese recursal, pois ao assegurar o direito empresarial ao gozo do benefício fiscal relativamente à parcela calculada (§ 3º do art. 18), acabou, o legislador, por explicitar, *a contrario sensu*, a perda do benefício em relação às demais parcelas, conforme se lê no texto legal que peço permissão para transcrever mais uma vez, abaixo.

“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.

...

§ 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** (grifo acrescido), caso o pagamento correspondente à parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, escriturada pelo contribuinte, ocorra na data regulamentar.”

Entendo, portanto, que não merece acolhida a tese recursal neste ponto.

Alega também, o sujeito passivo, a existência de equívoco na determinação da base de cálculo do imposto, pois teria, a autuante, deixado de compensar o imposto que fora recolhido antecipadamente no dia 20.

Examinando os autos, é possível notar que o valor total apurado do desenvolve relativo ao mês de julho/14 foi R\$485.163,48, conforme demonstrativo à folha 33. Desse montante, o sujeito passivo recolheu apenas R\$15.040,42 dentro do vencimento, quando deveria ter recolhido R\$48.516,34. Considerando que a parcela recolhida representa 31% do imposto não postergado, a perda do benefício a ser calculada deve tomar como parâmetro o percentual de 69% do valor apurado (R\$485.163,48), o que representa R\$324.381,51. Desse valor foi deduzido o recolhimento extemporâneo feito pela empresa (R\$32.400,36), conforme se encontra explicitado nos cálculos feito na informação fiscal, à folha 86.

Embora tenha sido demonstrado, pelo preposto fiscal, que houve a compensação do imposto pago extemporaneamente (diferentemente do que afirma a Recorrente), noto que a autuante deixou de integrar, ao seu cálculo da folha 86, o montante dos débitos e créditos não incentivados que fizeram parte da apuração do imposto não dilatado, conforme se encontra demonstrado à folha 33 dos autos.

Assim, integrando-se (+)R\$244,75 (débito do imposto operações não incentivadas), (+)R\$5.211,36 (débito difal), (-)R\$7.987,70 (crédito imposto operações não incentivadas) e (-)R\$602,43 (outros créditos), chega-se a um montante de R\$3.134,02, de saldo credor, em favor do contribuinte, valor este que deve ser abatido do valor lançado.

Assim, reformo a decisão recorrida para reduzir o valor lançado na Infração 03 para R\$288.847,13 (R\$291.981,15 – R\$3.134,02).

Quanto à Infração 4, a acusação foi “recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa DESENVOLVE ao utilizar crédito extemporâneo de combustível para abater a parcela do ICMS não incentivado ao invés de utilizar na apuração do ICMS total, ...”. Consta da peça inaugural do lançamento, que o sujeito passivo utilizou o crédito extemporâneo do ICMS incidente sobre as aquisições de óleo diesel para abater do imposto não incentivado do mês, ao invés de lançar tais créditos na apuração do SDPI.

O sujeito passivo não nega o fato. Opôs-se, contudo, ao lançamento, pois entende que tais créditos não são vinculados ao projeto, pois se referem a operações que não ocorreram no mês de apuração, mas em anos anteriores. Fundamenta o seu ponto de vista com o texto do Item “2.2” da Instrução Normativa nº 27/09.

Em sua informação fiscal, a autoridade fiscal sustenta que o aspecto determinante para se aferir se o crédito vai, ou não, fazer parte do SDPI é a sua natureza (vinculada ou não ao projeto aprovado) e não o momento em que foi lançado. A JF manteve a autuação, tendo feito referência a julgado da 1ª CJF, contido no Acórdão CJF 0189-11/16.

Entendo que não merece acolhida a tese recursal, pois a referência feita a “créditos e ressarcimentos” pela Instrução Normativa nº 27/09 somente acoberta a exclusão dos valores transferidos de outros estabelecimentos, conforme se depreende da leitura dos CFOP’s citados pela norma, abaixo reproduzida.

“2.2. Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes operações:

...

2.2.19. Créditos e ressarcimentos de ICMS - 1.600 e 2.600;

...”

Ora, os CFOP’s referidos são 1.600 e 2.600, os quais não têm qualquer relação com os créditos extemporâneos, mas com os créditos recebidos de outras empresas ou outros estabelecimentos (CFOP 1601 a 1605) ou com os créditos relativos a ressarcimento de ICMS retido por substituição tributária (CFOP 2.600), conforme abaixo.

1.600	CRÉDITOS E RESSARCIMENTOS DE ICMS
1.601	Recebimento, por transferência, de crédito de ICMS Classificam-se neste código os lançamentos destinados ao registro de créditos de ICMS, recebidos por transferência de outras empresas.
1.602	Recebimento, por transferência, de saldo credor de ICMS de outro estabelecimento da mesma empresa, para compensação de saldo devedor de ICMS Classificam-se neste código os lançamentos destinados ao registro da transferência de saldos credores de ICMS recebidos de outros estabelecimentos da mesma empresa, destinados à compensação do saldo devedor do estabelecimento, inclusive no caso de apuração centralizada do imposto.
1.603	Ressarcimento de ICMS retido por substituição tributária Classificam-se neste código os lançamentos destinados ao registro de ressarcimento de ICMS retido por substituição tributária a contribuinte substituído, efetuado pelo contribuinte substituto, ou, ainda, quando o ressarcimento for apropriado pelo próprio contribuinte substituído, nas hipóteses previstas na legislação aplicável.
1.604	Lançamento do crédito relativo à compra de bem para o ativo imobilizado Classificam-se neste código os lançamentos destinados ao registro da apropriação de crédito de bens do ativo imobilizado.
1.605	Recebimento, por transferência, de saldo devedor de ICMS de outro estabelecimento da mesma empresa. Classificam-se neste código os lançamentos destinados ao registro da transferência de saldo devedor de ICMS recebido de outro estabelecimento da mesma empresa, para efetivação da apuração centralizada do imposto.
...	
2.600	CRÉDITOS E RESSARCIMENTOS DE ICMS
2.603	Ressarcimento de ICMS retido por substituição tributária Classificam-se neste código os lançamentos destinados ao registro de ressarcimento de ICMS retido por substituição tributária a contribuinte substituído, efetuado pelo contribuinte substituto, nas hipóteses previstas na legislação aplicável.

Assim, entendo que não merece reparo a decisão recorrida neste ponto.

Ex-positis, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, ao tempo em que dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, reduzindo o valor do débito para R\$501.274,65, conforme quadro abaixo.

INF.	RESULTADO	ICMS
1	PROCEDENTE	3.997,13
2	PROC. EM PARTE	3.756,39
3	PROC. EM PARTE	288.847,13
4	PROCEDENTE	204.674,00
TOTAL		501.274,65

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 **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 108595.0002/16-4, lavrado contra **SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS - EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$501.274,65**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas "a" e "f", da Lei nº 7.014/96, e acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de setembro de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS