

<b>PROCESSO</b>	<b>- A. I. Nº 269184.0002/17-6</b>
<b>RECORRENTE</b>	<b>- WILSON – COMÉRCIO E IND. DE VIDROS DO BRASIL LTDA. (NORVIDRO)</b>
<b>RECORRIDA</b>	<b>- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL</b>
<b>RECURSO</b>	<b>- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0224-05/17</b>
<b>ORIGEM</b>	<b>- INFRAZ INDÚSTRIA</b>
<b>PUBLICAÇÃO</b>	<b>- INTERNET 03/12/2018</b>

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0293-11/18

**EMENTA: ICMS. DESENVOLVE. PARCELA NÃO SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOS.** Pagamento posterior da parte não incentivada do imposto antes do início da ação fiscal homologatória dos prévios procedimentos do contribuinte com relação ao DESENVOLVE, não produz efeitos de denúncia espontânea em face de já haver sido concretizada a condição sancionatória prevista no caput do art. 18 do Decreto nº 8.205/02. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interpostos pela autuada, em razão do Acórdão da 5ª JJF Nº 0224-05/17, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 27/03/2017, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$220.931,80, em decorrência da seguinte infração:

*Infração 01 - 03.08.03 – 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, referente aos meses outubro a dezembro de 2013 e, janeiro a outubro de 2014, conforme demonstrativos às fls.09 a 12.*

*“O contribuinte calculou a menor o valor da parcela não incentivada do Desenvolve, em desacordo com a Instrução Normativa SAT nº 27/2009. Posteriormente, recolheu parte do indébito através de Denúncia Espontânea nº 6000001530146 e Débito Declarado nº 8500005572148. Cabe ressaltar que o recolhimento a menor da parcela não incentivada, resulta na perda proporcional do benefício, ou seja, da parcela dilatada. Após análise, considerando o valor a recolher referente à perda de parte do benefício e considerando ainda os pagamentos normais e extemporâneos (Denúncia Espontânea e Débito Declarado), restaram os valores a recolher constantes deste Auto de Infração”.*

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência da infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito:

## VOTO

*Como relatado, sendo o autuado contribuinte beneficiário do Programa DESENVOLVE, o Auto de Infração exige ICMS por recolhimento a menos na data regulamentada para tanto.*

*Sem protestar quanto aos dados expressos no demonstrativo que dá suporte à exigência fiscal, o impugnante trata apenas questões de direito.*

*Preliminarmente argui a nulidade do Auto de Infração por: a) vício formal por duplicidade de exigência tributária, dizendo ter recolhido os valores relativos às parcelas não incentivadas que faltavam, antes do início da ação fiscal, assim, purgando a mora para manter a integridade do benefício do DESENVOLVE; b) salientando que a redação do caput do art. 18 não se refere a recolhimento a menor - como faz o parágrafo 3º do mesmo artigo (abaixo reproduzido), ao se referir à parcela incentivada -, faltaria previsão legal para a exigência, uma vez que o art. 18, caput, do Dec. 8.205/02, NÃO prevê que se a empresa habilitada no DESENVOLVE, recolher a menor a parcela do ICMS não sujeita a dilação de prazo (parcela não incentivada), perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês; c) transcrevendo ementas de julgados do CONSEF, diz que o Auto de Infração afronta ao princípio da estrita legalidade.*

Art. 18...

...  
§ 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.

De pronto, observo a inaplicabilidade da norma contida no § 3º do art. 18 do Decreto nº 8.205/05 a este caso, pois ele não trata de apuração de saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo ser apurado a menor, mas, como oportunamente veremos, o recolhimento do imposto devido é que ocorreu a menos, sendo este o motivo da autuação.

Feita a observação introdutória, passo a decidir este contencioso administrativo tributário, formando minha convicção à luz do direito concernente.

Pois bem! Após a análise dos autos, considerando que: a) cópias do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram recebidas pelo autuado (vide fls. 02, 03, 10 e 12); b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e § 1º), 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16 e 22 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, determinada com segurança, corretamente tipificada, bem como identificado o infrator e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 09-12); e) o devido processo legal foi obedecido, tendo o contribuinte exercido seu direito à ampla defesa e ao contraditório, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais, constato não haver vício a macular o PAF em análise, razão pela qual rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

O impugnante alega como questão prejudicial o fato de já haver pago o valor que o lançamento lhe estar a exigir, antes de a ação ter sido iniciada, não havendo, portanto, alega ele, motivo para o Auto de Infração existir. Por se tratar de questão relacionada ao Direito Material que envolve este caso, essa questão será oportunamente tratada na apreciação de mérito do lançamento tributário em sede de revisão por aututela administrativa. Contudo, como veremos em específica e detalhada explicação da planilha que dá suporte ao lançamento, a razão não assiste ao argumento defensivo. Nesse sentido, adianto que a linha "R" da planilha (fls. 10 e 12) reflete o percentual do ICMS devido com vencimento no dia 09 do mês subsequente ao da apuração, adimplido pelo contribuinte autuado sempre em valor menor que o devido, considerando todos os pagamentos efetuados, sejam estes tempestivos ou intempestivos.

Quanto ao direito, a infração se motiva na disposição do art. 18 do Decreto Estadual nº 8.205-02, com base no fato de que o sujeito passivo ao não recolher o ICMS dentro do prazo regulamentar perde o direito ao benefício da dilação do prazo relativo ao respectivo mês, observando-se que o não recolhimento pode ser total ou parcial.

É que dentro dos limites estabelecidos para a sua atividade, o Poder Executivo Estadual, editou o Decreto nº 8.205/02, no sentido de explicitar a lei instituidora do programa de incentivo DESENVOLVE, incluindo a situação de suspensão do benefício. Neste ponto, estabeleceu em seu art. 18, inserido no Capítulo dos Deveres e Sanções, uma espécie de "suspensão temporária dos efeitos do programa de incentivo" na hipótese de não recolhimento do tributo não incentivado.

Tal dispositivo legal foi inserido pelo Decreto nº 9.513, de 10/08/05, para evitar a automática suspensão do incentivo fiscal, como previa a redação anterior do artigo 18. A "suspensão temporária" ora vigente trata de situação jurídica preparatória da exclusão do regime prevista no artigo seguinte do Decreto nº 8.205/02, suspensão que, por liberalidade do Estado, possibilita ao beneficiário a manutenção da benesse fiscal condicionada, ainda que, eventualmente, descumpra a condição para gozo dos efeitos do programa (falta de recolhimento do ICMS não incentivado no prazo regulamentar) apenas no período em que ocorra descumprimento da condição.

O art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE (Decreto nº 8.205/02), determina a não aplicação do benefício em relação ao(s) mês(es) em que não houve recolhimento da parcela não incentivada e também quando se verifica o recolhimento intempestivo, e o art. 38 da Lei nº 7.014/96, expressa que em se tratando de benefício condicional, o não cumprimento da condição implica em automática perda do benefício e o imposto é devido a partir do momento em que ocorrer a operação ou prestação. Eis as respectivas redações:

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. (grifos meus)

Art. 38. 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 ao presente caso, 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, ainda que ocorra recolhimento tempestivo em valor menor que o devido, pois, em se tratando de benefício condicionado, o não atendimento da condição legal resulta na impossibilidade de gozo do benefício. Como o ICMS é imposto de apuração mensal pelo contribuinte, nos períodos de apuração em que a condição legal não foi atendida, não há benefício. Nos períodos mensais em que houver o adimplemento da condição fixada na lei, há gozo do benefício.*

*Ora, o ICMS é tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação. O lançamento apenas irá aparecer com o ato homologatório, seja tacitamente pelo esgotamento do prazo decadencial ou, no curso do prazo decadencial, via lançamento de ofício a consequência de inspeção acerca dos antecipados procedimentos do contribuinte a respeito do tributo.*

*Como nesse caso, é o contribuinte quem prepara e efetua o pagamento da obrigação tributária, independentemente do exame prévio da Administração sobre a certeza e integralidade do valor devido. Posteriormente, como feito neste lançamento de ofício em revisão, a Administração tributária ativa pode verificar se os feitos prévios do contribuinte ou responsável tributário correspondem à sua obrigação tributária.*

*Portanto, verificado em procedimento de inspeção homologatória a existência de ICMS não sujeito à dilação de prazo para pagamento, mas não adimplido na data regulamentar, numa interpretação mais rigorosa do dispositivo legal acima reproduzido, ocorreria a perda total do benefício fiscal daquele mês.*

*Ainda que por algum tempo perdurou tal interpretação no seio da Administração tributária baiana (exemplificadamente: Acórdãos CJF Nº 0424-13/13, CJF Nº 0314-11/14, CJF Nº 0336-12/14, CJF Nº 0237-12/15, CJF Nº 0251-11/15, CJF Nº 0312-11/15, CJF Nº 0182-12/16, que, destes, reproduzo a ementa do mais recente), tendo em vista que a atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar, em atenção ao princípio da proporcionalidade, entendo que a interpretação do citado dispositivo deve progredir para uma aplicação proporcional relacionada ao valor não adimplido tempestivamente, como se revela neste caso.*

**Acórdão CJF Nº 0182-12/16...4. PROGRAMA DESENVOLVE. FALTA DE PAGAMENTO NO PRAZO REGULAMENTAR DA PARCELA NÃO SUJEITA A DILAÇÃO DO PRAZO PARA PAGAMENTO.** Comprovado que o autuado deixou de recolher o ICMS da parcela mensal não sujeita à dilação de prazo no período fiscalizado. Aplicação da regra prevista no art. 18 do Dec. 8.205/02. Perda do direito ao benefício da parcela incentivada em cada mês indicado na autuação, ainda que o imposto tenha sido pago posteriormente. Correto o procedimento fiscal. Infração subsistente.

*Quanto ao argumento de pagamento de todos os valores de ICMS devidos com vencimento em 09 do mês subsequente ao período de apuração, mesmo fora do prazo mais antes do início da ação fiscal que culminou no lançamento em juízo de revisão neste órgão administrativo judicante, e que, por isso, purgando a mora, não haveria motivo para a lavratura do Auto de Infração, ainda que inteira verdade fosse a assertiva do impugnante, não cabe acolhimento pelos motivos que seguem.*

*A um, porque a auditoria entabulada com efeitos homologatórios dos prévios procedimentos do contribuinte concernente às suas obrigações como beneficiário do DESENVOLVE, constatou o descumprimento de condições prometidas e necessárias para fruição do seu benefício. A dois, porque, além disso, constatou a existência de valores de ICMS devidos que não foram recolhidos no prazo regulamentar, tampouco extemporaneamente.*

*Ora, a imputação tem como pressuposto a perda, no respectivo mês, do benefício da parcela incentivada, ou seja, com prazo dilatado para pagamento, caso o sujeito passivo não recolha a parcela não incentivada na data regulamentar. O que se está a exigir é o pagamento do imposto relativo ao percentual que o contribuinte indevidamente dilatou sem respaldo da Resolução nº 127/2013, que o habilita aos benefícios do DESENVOLVE, mais a parte do ICMS vencido no dia 09 do mês subsequente ao da apuração, ou, em outras palavras, a diferença entre o ICMS que deveria ter recolhido no dia 09 do mês subsequente aos períodos de apuração contemplados na autuação, com o que efetivamente recolheu, nisto considerando todos os recolhimentos que efetuou, sejam estes efetuados tempestiva ou intempestivamente.*

*Assim, embora o sujeito passivo venha a recolher ou tenha completado o recolhimento do imposto relativo à parcela não incentivada antes da ação fiscal, contudo, após a data regularmente prevista para o seu pagamento, como é o presente caso - que, repito, não integralmente -, atendida está a condição para a não fruição proporcional do benefício da dilação do prazo de pagamento da parcela incentivada no respectivo mês.*

*Sem procedência, portanto, o argumento dos efeitos purgatórios de mora oriundos de pagamento posterior ao vencimento, mas antes de iniciada a ação fiscal, pois o descumprimento da obrigação principal decorre exatamente do não recolhimento da parcela não incentivada no prazo regulamentar e o eventual pagamento do imposto devido após a data regulamentar, ainda que integral, apenas serve para confirmar o descumprimento da condição para fruição do benefício fiscal que lhe foi concedido.*

Verifico que, de fato, o contribuinte autuado, posteriormente ao vencimento, mas antes do início da ação fiscal, efetuou pagamentos de valores relativos a ICMS que deveria ter recolhido até o dia 09 do mês subsequente ao do período da autuação, a exemplo dos valores que compõem a denúncia espontânea cuja cópia aportou aos autos à fl. 64, embora contemplando apenas parte dos valores relativos ao período setembro a outubro 2013, que é apenas parte do período compreendido pela autuação. Contudo, todos os valores de ICMS recolhidos foram considerados na planilha de cálculo do Desenvolve que as autuantes produziram em conformidade com a Instrução Normativa nº 27/2009, para apurar a exigência fiscal, sejam eles feitos tempestiva ou extemporaneamente, por denúncia espontânea e por débito declarado.

Disto, ao contrário do que afirma o impugnante, na informação fiscal consta expressa referência (fl. 75, letra "c"), indicando que em relação ao cálculo do imposto cobrado no Auto de Infração, "foi considerada a soma do valor não recolhido do imposto normal (a) com o valor correspondente à perda de parte da parcela incentivada (b). Desse total foram subtraídos os valores recolhidos extemporaneamente, através de Denúncia Espontânea e Débito Declarado. Assim, diferentemente do alegado pelo autuado, o imposto cobrado por meio do presente Auto não se configura em cobrança em duplicidade". Tais recolhimentos constam da planilha (fls. 08-12, linha "V").

Como suporte aos seus argumentos defensivos, o impugnante apresenta as seguintes decisões desse CONSEF: A-0045-11/11, A-0016-03/12, A-0158-12/15, A-0209-04/09, A-0426-04/09; Acórdão nº 0075-12/14. Entretanto, por fugirem ao caso presente, tais acórdãos não lhe aproveitam, senão vejamos.

O primeiro (A-0045-11/11) trata de pagamento integral da exigência fiscal em caso estranho ao DESENVOLVE (exportação temporária), antes do início da autuação, o que, por duas razões em nada altera sua condição neste PAF. A um, porque a condição que motivou a presente autuação foi o não pagamento da parcela não incentivada no prazo do regulamentar. A dois, porque aqui não houve pagamento integral e o que se exige, com relação ao DESENVOLVE, é apenas proporcional à parte do imposto vencido na data regulamentar, mas que o contribuinte indevidamente integrou à parcela com prazo de vencimento dilatado, somada à parte vencida no dia 09 do mês subsequente, também não recolhida. Os acórdãos A-0016-03/12 e A-0158-12/15, referem-se à existência de dois Autos de Infração sobre um mesmo fato gerador.

Os acórdãos A-0209-04/09 e A-0426-04/09, também fogem ao escopo do caso em apreço, pois se referem a cancelamento e perda total do benefício fiscal em face de recolhimento a menos, o que não é o caso.

Por sua vez, o Acórdão nº 0075-12/14, também não alcança a pretensão do impugnante, pois refere-se a ICMS não pago por antecipação parcial, mas comprovadamente pago nas vendas subsequentes da mercadoria, fato, inclusive, confirmado pelo próprio autuante.

Ademais, clara é a disposição do caput do art. 18 do Decreto nº 8.205/02 quanto à perda do benefício da diliação de prazo no mês correspondente ao pagamento do imposto não dilatado, especialmente no que se refere à razoabilidade da aplicação proporcional em caso de inadimplemento apenas parcial, o que só favorece ao contribuinte beneficiário do programa, já que apenas proporcionalmente tem suspenso o gozo do benefício fiscal no respectivo mês da ocorrência, e não na integralidade como a interpretação literal do dispositivo sugere.

Em tal contexto, havendo pagamento intempestivo, ainda que antes de iniciada a ação fiscal com vistas a homologar os prévios procedimentos do contribuinte relativos ao cumprimento das condições para fruição dos benefícios do DESENVOLVE, não há falar em purgação de mora para manutenção integral dos benefícios.

É que quando o próprio contribuinte apura o imposto devido e relativo à parcela não incentivada, mas não o recolhe integralmente até o prazo de vencimento, caracterizada já está a condição para a sanção prevista no caput do art. 18 do Decreto nº 8.205/05, e quando o recolhimento tempestivo ocorre apenas parcialmente, como no caso presente, para efeito de melhor justiça tributária, a sanção deve ser aplicada proporcionalmente em relação à parte não recolhida tempestivamente.

O argumento defensivo é que, feito o pagamento complementar intempestivo, mas antes de iniciada a pertinente ação fiscal visando conferir os prévios procedimentos do contribuinte para efeito homologatório das obrigações decorrentes da resolução que o habilita fruir dos benefícios do programa DESENVOLVE, haveria a caracterização do instituto jurídico da denúncia espontânea, cujo específico efeito nesse caso, seria o resgate da incolumidade do benefício fiscal, portanto, não cabendo qualquer perda do benefício no mês respectivo ao pagamento fora do prazo.

Ora, acolher tal entendimento é tornar inaplicável a sanção prevista no caput do art. 18 do Decreto nº 8.205/02.

Em outras palavras, é entender e admitir que, além do benefício da diliação de prazo para pagamento da parcela incentivada do ICMS mensal apurado que consta claramente exposto na Resolução nº 123/2013 (fl. 15), o Estado estaria dando outro benefício oculto apto para o contribuinte planejar seu fluxo de caixa, retendo indevidamente recurso do Estado (ICMS) que, em face da repercussão tributária do imposto, na mera condição de contribuinte de direito, recebe do consumidor, contribuinte de fato, para repassar aos cofres públicos no prazo regulamentar.

Portanto, na tese do impugnante, para que isso ocorra, basta que recolha tempestivamente qualquer percentual do ICMS não incentivado, ainda que ínfimo, já que, com o aludido entendimento, a aplicação da sanção apenas será possível caso ocorra a total falta de recolhimento da parcela de ICMS não incentivada no prazo de vencimento que ele próprio apura em seu conta corrente fiscal, e desde que a ação fiscal para a sua cobrança seja iniciada antes do pagamento complementar por uma eventual e planejada denúncia espontânea.

Ocorre que aqui não cabe a arguida interpretação sistemática, pois estamos a examinar a normativa de um benefício fiscal que impõe interpretação literal e restritiva, em conformidade com o art. 111 do CTN.

Assim, para contemplar o entendimento do impugnante, seria necessário introduzir uma alteração no art. 18 do Decreto nº 8.205/02, com a exclusão de parte da sua redação, qual seja, a expressão “na data regulamentar”.

De mais a mais, o entendimento que aqui esboço com relação à não incidência dos efeitos da denúncia espontânea sobre lançamento tipo ao que estou a examinar, já foi oportunamente confirmado na sede recursal deste CONSEF. Nesse sentido cito o Acordão CJF nº 104-12/14. Assim foi o decisum:

“O cerne da discussão travada pelo recorrente é que este CONSEF acolha a denúncia espontânea que realizou antes da ação fiscal das parcelas do ICMS não incentivado e recolhido fora do prazo legal para, com este acolhimento, destituir a ação fiscal.

O Estado, visando incentivar sua indústria, optou por conceder dilação de prazo do pagamento do ICMS para aquelas empresas que aqui se instalarem, ou mesmo que já instaladas, ampliassem seu parque industrial. Entretanto tal benefício fica condicionado ao cumprimento da norma estabelecida, que deve ser interpretada literalmente, pois no caso, ela deve proteger o ente tributante para que essas concessões não sejam ampliadas a operações, mercadorias ou mesmo situações outras em que o Estado não pretendeu concedê-las, ou mesmo expressamente a vedou, e tudo com base no art. 111, II, do Código Tributário Nacional – CTN.

No presente caso, através da Lei nº 7980/01, o Estado da Bahia institui o Programa de Desenvolvimento Industrial de Integração Econômica do Estado da Bahia, objetivando fomentar e diversificar a matriz industrial e agro industrial do Estado da Bahia. Dentro deste escopo, concedeu o benefício fiscal da dilação do prazo de pagamento de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitado a 72 meses, o diferimento do lançamento e pagamento do ICMS (art. 2º) e indicou os procedimentos para fins de apuração e recolhimento do ICMS devido (art. 5º).

E, como não poderia deixar de ser, estabelece que tais normas devam ser regulamentadas (art. 8º), visando, sempre, seus objetivos indicados no art. 1º.

Portanto, toda a situação ora discutida tem por base as determinações legais contidas no Decreto nº 8205/02 que regulamenta o benefício fiscal do DESENVOLVE, sendo elas as que prevalecem em relação ao benefício fiscal concedido, por possuir caráter excepcional e específico. Assim, ao estabelecer no seu art. 4º de que o recolhimento do ICMS pelo beneficiário do DESENVOLVE obedecerá às normas vigentes na legislação do imposto, significa a obediência a norma tributária posta e específica. E assim não poderia deixar de ser, pois, não podemos esquecer que o Decreto nº 8205/02 “Aprova o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE e constitui o seu Conselho Deliberativo”.

Caminhando na análise da legislação posta e específica, o seu Capítulo IV trata dos “Deveres e Sanções” e determinava o seu art. 18 até a data de 09/08/08.

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.

“§ 1º Caso o atraso ocorra por 03 (três) meses consecutivos ou 06 (seis) meses alternados, o incentivo será automaticamente suspenso.”

§ 2º A empresa que tiver o benefício suspenso, somente voltará a gozar do incentivo após a regularização total das obrigações de que trata o caput deste artigo.”

Diante deste contexto, caminhou a Procuradoria do Estado, através do Parecer exarado pelo n. Procurador Dr. José Augusto Martins Junior e apensado aos autos pelo recorrente, no sentido de que a norma acima transcrita abria margem para que se considerasse o prazo de “purgação da mora”, inclusive “não havendo que se falar sequer em “denúncia espontânea” e, por conseguinte, em lançamento por cometimento de conduta infracional” (fl. 246 – Parecer fls. 241/246).

Se aplicada no presente caso poderia ela ser aventada já que a exigência fiscal diz respeito a quatro meses alternados.

No entanto, através do Decreto nº 11.167, de 08/08/08, DOE de 09 e 10/08/08, efeitos a partir de 09/08/08, os referidos §§ foram revogados e o art. 18 passou a ter a seguinte redação:

*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.*

*§ 1º Revogado*

*§ 2º Revogado*

*§ 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.*

*Diante deste contexto, a sanção imposta pela norma de regência é clara e expressa, ou seja, se o contribuinte não recolher, no prazo regulamentar (grifo), a parcela mensal não incentivada perde o direito do benefício fiscal naquele mês do fato apurado e não, é bom frisar, a perda do incentivo fiscal nos outros meses. Inclusive o aspecto temporal do pagamento da parcela não incentivada é fator crucial para que, caso a parcela incentivada tenha sido calculada a menor, possa o contribuinte usufruir do benefício mensal ora em combate.*

*As datas de ocorrências do imposto ora exigido correspondem a novembro de 2010, fevereiro, agosto e setembro de 2011, quando a norma legal vigente é aquela alterada pelo Decreto nº 11.167/08.*

*Diante deste contexto, não posso alinhar-me com os argumentos exposto pelo recorrente, pelo voto discordante, nem, tampouco, com os julgados deste Colegiado trazidos para corroborar a tese exposta (Acórdãos CJF nº 0027-12/09, 0207-12/08 e 0265-12/11 - fls. 251/279) e do opinativo exarado pela n. Procuradora do Estado em seu Parecer (cópia) constante à fl. 240.*

*Em primeiro, analisando os Acórdãos trazidos, embora digam respeito a presente matéria, foram eles proferidos com base na anterior vigência das determinações do art. 18 do Decreto nº 8502/02.*

*Em segundo, não podemos esquecer que a matéria tem regência por norma específica e não geral. Assim sendo, as determinações do art. 138, do CTN e art. 912, do RICMS/97 aqui não podem ser aventadas, já que a sanção a ser aplicada tem expressa determinação. Claramente: denuncia espontânea, mesmo realizada antes da autuação, não purga qualquer mora em relação à presente matéria, pois a norma específica determina que a sanção a ser aplicada é a perda do incentivo no mês que o imposto não for recolhido no prazo regulamentar. E neste aspecto, mesmo passando um olhar pela norma anteriormente existente do DESENVOLVE ela não permitia a aplicação do instituto da denúncia espontânea para o específico caso.*

*Em terceiro, concordo com a PGE/PROFIS em seu Parecer quando pontua que: Ademais, calha apontar, o benefício do desenvolve, por ser um incentivo de índole tributária/financeiro, não se amolda a idéia da denúncia espontânea, pois o pagamento na mesma seria do imposto devido, que compreenderia o pagamento do 100% do imposto, ou seja, do imposto norma e postergado, pois a tributo dilatado e normal, fazem parte do termo “imposto devido”.*

*Todas estas razões me levam a discordar do posicionamento dos n. Conselheiros exarados nos três Acórdãos trazidos pelo recorrente, bem como, do opinativo da PGE/PROFIS que, de igual maneira, foi apresentado. Inclusive, no Acórdão CJF nº 0265-12/11 o n. relator baseou-se no Parecer exarado anteriormente pela PGE/Profis e ora trazido pelo recorrente e não atentou para a alteração sofrida do art. 18 do Decreto nº 8502/02 a partir de agosto de 2008.*

*E neste aspecto o voto vencedor proferido pela JJF foi bastante pertinente ao afirmar de que caso este posicionamento fosse aceito “é tornar inaplicável o caput do art. 18 do Decreto nº 8.205/02, ou seja, jamais haverá a possibilidade de a empresa habilitada não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo e, por isso, perder o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês. Restaria, portanto, com o aludido entendimento, a possibilidade de tal perda apenas por falta de recolhimento, quando a ação fiscal tem inicio e não houve ainda o recolhimento da parcela não incentivada”, ou seja, esvazia completamente a eficácia do cumprimento dos requisitos para gozo do benefício.*

*E, quanto às determinações do art. 914, do RICMS/97 elas, apenas, corroboram todo o entendimento ora exposto, pois assim determinava:*

*Art. 914. Pelas infrações à legislação do ICMS serão aplicadas as seguintes penalidades, isoladas ou cumulativamente (Lei nº 7.667/00):*

*[...]*

*III - cancelamento de benefícios fiscais;*

*No caso, o art. 18, do Decreto nº 8502/02 determina a imediata perda do incentivo mensal, como exposto e conforme tem caminhado este CONSEF através dos Acórdãos 0042-11/14, 0044-12/14, 0215-13/12, 0223-11/13, 0292-13/13, 0329-12/12, 0369-11/13, 0393-12/13, de forma exemplificativa.*

*Consequentemente, ainda que o recorrente tenha recolhido o imposto da parcela não incentivada antes da ação*

fiscal, como provado, porém após a data regularmente prevista para o seu pagamento, esta atendida a condição (sanção) para a não fruição do benefício da diliação do prazo de pagamento da parcela incentivada no respectivo mês".

Feita a fundamentação de direito, passo a explicar em detalhes a planilha (fls. 09-12) e o cálculo nela contemplado que resulta nesta pertinente exigência fiscal.

Observando que não há lide quanto aos dados nela expostos, ainda que o primeiro período de ocorrência seja o mês 10/2013, sem prejuízo ao entendimento que se repete nos demais períodos, tomo como referência o mês 09/2013:

O imposto total apurado no LARICMS de 09/13 é R\$132.424,99 (linha e letra "A"). Ocorre que existem operações tributáveis que não são amparadas pelo DESENVOLVE. Neste caso, são as operações discriminadas nos seguintes CFOPS 5.102, 5.405, 6.202, 6.553, 6.556, 6.949, 6.403 e 6.102 (que geram débitos de ICMS) e CFOP 1.102 (que gera crédito de ICMS). Tais valores são, respectivamente, somados e diminuídos ao saldo mensal apurado (A), cujo resultado se expressa na linha e letra "D" (R\$137.080,89).

A Resolução do contribuinte (127/2013, pg. 15) é de classe II, tabela I, que, no período fiscalizado, obriga pagamento do ICMS piso de R\$110.111,75 que, neste caso coincide com os valores constantes na linha e letra "E", da planilha. Abatido este valor do ICMS devido no período (linha e letra "D"), acha-se o valor passível de aplicar-se a proporção sujeita à diliação para pagamento e, consequentemente, o valor a ser pago no dia 09 do mês subsequente, como parcela não incentivada (no caso, respectivamente 80% e 20% – linhas e letras "G" e "H"). Assim, o ICMS base DESENVOLVE é R\$26.969,14 (linha e letra F = D-E).

Consequentemente, por conta da sua resolução, no dia 09 do mês subsequente, com respeito ao DESENVOLVE, o contribuinte haveria que ter recolhido o ICMS piso (R\$110.111,75) + 20% relativo à parcela não dilatada (R\$5.393,83) = R\$115.505,58 (linha e letra "I" = E+H).

Contudo, a tal valor, ainda deve ser acrescido ou abatido, conforme seja devedor ou credor, o saldo apurado nas operações não vinculadas ao projeto (linha e letra J = C - B) que, em 09/2013 é R\$4.655,90, de modo que o valor total que o autuado deveria ter recolhido no dia 09 de setembro 2013 era R\$110.849,68 (linha e letra K), isto, em face do saldo das operações não amparadas pelo DESENVOLVE ter sido credor.

Obs.: Esse valor consta repetido na letra M, porque o saldo relativo às operações não vinculadas (letra J) foi credor. Assim, nesse período de apuração, nada há que constar como saldo de ICMS a recolher de operações não incentivadas (linha e letra L).

Assim, repetindo, nesse exemplo, o valor total de ICMS a ser recolhido em 09-10-2013, resulta em R\$110.849,68 (linha e letra M = K+L - Y).

Atenção: observe-se que, nesse exemplo, a resolução possibilita a diliação de 80%: R\$21.575,31 (linha e letra G) que, para efeito de recálculo de suporte da infração, repete-se na letra N.

Ocorre que tendo que recolher R\$110.849,68, no prazo regulamentar, o contribuinte recolheu a menos, ou seja, R\$110.111,75 (99% do que devia ter recolhido), valor R\$737,93, a menos que o devido. Em outras palavras, deixou de recolher 1% do ICMS devido.

Obs.: esse percentual exposto na linha R reflete a parte efetivamente recolhida tempestivamente, do ICMS total devido a recolher (linha e letra M). A metodologia acima exposta repete-se em todos os períodos da autuação, cuja diferença indevidamente dilatada para pagamento, implica na perda proporcional do benefício, conforme sanção prevista no caput do art. 18 do Decreto nº 8.205/05.

Por consequência, recalculado na forma da IN SAT nº 27/2009, o valor que a resolução do contribuinte permite ser dilatado é R\$21.431,68, correspondente a 99% de 80% (N) do ICMS fruto da atividade beneficiada pelo DESENVOLVE (linha e letra N). A diferença entre esses valores R\$143,63 (21.575,31 – 21.431,68), linha e letra T, não é passível de diliação de prazo para pagamento, por força do caput do art. 18, do Dec. 8.205/2005, aplicável proporcionalmente, considerando-se adimplida a parte do ICMS efetivamente recolhida na forma regulamentar, para os efeitos do benefício fiscal.

Passo seguinte, o valor não recolhido e devido com prazo de vencimento no dia 09 do mês subsequente é: R\$881,56 (linha e letra U) = 737,93 (linha e letra P = diferença de ICMS devido para o efetivamente recolhido) + 143,63 (linha e letra T), correspondente à perda proporcional do benefício relativo ao respectivo mês de apuração.

Ocorre que, extemporaneamente, via denúncia espontânea, para esse mês o contribuinte recolheu R\$5.814,90 (linha e letra V). Contudo, como devia apenas R\$881,56, restou-lhe um crédito de ICMS de R\$4.933,34 (linha e letra Y), que, neste caso, transferido para o mês de apuração posterior, entrou como crédito compensável no período subsequente.

Seguindo a mesma metodologia detalhadamente exposta acima, no período seguinte (outubro 2013) apurou-se a primeira ocorrência do auto de infração (R\$8.788,91, ocorrência de 31/10/2013) que, em face da repetição

*metodológica na auditoria entabulada, resultou no montante corretamente exigido neste lançamento de ofício que repto inteiramente subsistente.*

*Assim, caracterizado o recolhimento a menor da parcela não sujeita a dilação de prazo e computados todos os recolhimentos de ICMS (tempestivos e intempestivos) para efeito de fruição dos benefícios do programa DESENVOLVE outorgados pela Resolução nº 127/2013, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformada com o julgamento de Primeira Instância, a Recorrente apresenta o seu Recurso Voluntário fls. (105/114), escorada nas razões a seguir discorridas, estribada no que dispõe o artigo 169, I, “b”, observado o prazo previsto no artigo 171, ambos do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para contestar o exame e a decisão de piso.

A Recorrente traz as razões pela qual a decisão de piso deverá ser reformada, em que pese os argumentos lançados na peça defensiva bem como a jurisprudência em consonância com o que aqui se discute trazida aos autos, a 5ª JJF decidiu por julgar Improcedente a Defesa, ao argumento de que o artigo 18 do Decreto nº 8.205/02 preveria sanção para o contribuinte que realizasse recolhimento a menor da parcela não incentivada. Ocorre que, como se verá adiante, não há qualquer previsão de sanção para recolhimento a menor da parcela não incentivada e sim para o seu não recolhimento.

Observa que a ação fiscal foi fundamentada com base no artigo 18, caput, do Decreto nº 8.205/02. Referido artigo é taxativo ao dispor 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. (Redação dada ao caput pelo Decreto nº 9.513, de 10.08.2005, DOE BA de 11.08.2005). Os autuantes, assim como os Julgadores de primeira instância, ao interpretarem a referida norma, entenderam que a empresa habilitada ao programa do DESENVOLVE, ao efetuar recolhimento a menor ao Tesouro Estadual, da parcela do ICMS não sujeita a dilação de prazo (parcela não incentivada), perderia o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.

Analisa a norma regulamentadora, e aduz que a intenção do legislador é sim punir apenas aqueles que não efetuam o referido recolhimento do imposto, deixando de lado aquele que recolhe a menor. Tanto é que o artigo 18 do Decreto nº 8.0205 tinha a seguinte redação originária:

*“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.”*

Afirma que, conscientes de que da forma como a legislação regrava o programa estava por demais gravosa para o contribuinte, o legislador alterou-a para a redação atual, prevendo a perda do direito ao benefício apenas para aqueles que faltassem com sua obrigação de recolher a parcela não incentivada. Parece-nos claro que, se de fato o objetivo fosse abarcar os recolhimentos a menor, certamente se faria incluir no ditame legal esta conduta do contribuinte, como chegou a fazê-lo no tocante à parcela incentivada quando assim dispôs:

*“§ 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.”*

Esclarece que os ditames legais acima transcritos, sempre que o legislador quis atingir o recolhimento a menor, o fez de forma expressa. Até porque o princípio da Estrita Legalidade rege o direito tributário, não cabendo ao seu aplicador interpretá-lo de forma a ampliar o sentido da lei.

Desse modo, afirma que não há previsão legal para a imputação de infração que as eminentes autuantes atribuem a autuada. Estamos, portanto, diante de falta de previsão legal para sua cobrança, em clara afronta ao Princípio da Estrita Legalidade da Tributação.

Em consonância com o quanto esposado pelo Recorrente, o contribuinte trouxe em sua peça defensiva transcrições de decisões do próprio CONSEF, ACÓRDÃO JJF Nº 0209-04/09 e ACÓRDÃO JJF Nº 0426-04/09 os quais transcreve as ementas.

No que tange às referidas decisões, faz uma observação. É indiscutível a perfeição com que as decisões se adequam ao caso concreto, sendo explícita a orientação do Órgão Julgador no sentido de que a legislação não prevê sanção para o recolhimento a menor mas apenas para o não recolhimento. O que nos traz grande surpresa é o pronunciamento do Relator do Acórdão nº 0224-05/17 no sentido de que ambas as decisões fogem ao escopo do caso em apreço, pois se referem a cancelamento e perda total do benefício fiscal em face de recolhimento a menos. Ora senhores, não seria justamente esse o cerne da questão, ou seja, a perda ou não do benefício (ainda que proporcional) em razão do recolhimento a menor do imposto não incentivado? Para nós, isto sim, parece cristalino e indiscutível.

Assevera ainda, que como se vê, falta motivo para se proceder a exigência fiscal em tela, uma vez que o autuado efetuou o pagamento do imposto devido, em relação às parcelas não sujeitas ao benefício do Desenvolve, antes do início da ação fiscal, implicando na manutenção integral do benefício previsto no Decreto nº 8.205/02. Isto porque a autuada, em todos os meses do período fiscalizado, fez o pagamento da parcela não incentivada com todos os acréscimos pertinentes à mora. E como consta no Auto de Infração que o fundamento da autuação seria o recolhimento a menos de ICMS em virtude da falta de recolhimento na data regulamentar da parcela não sujeita a dilação do prazo, tendo sido adimplidos todos os acréscimos moratórios decorrentes da extemporaneidade do pagamento, não há que se falar em recolhimento a menos, pois os acréscimos moratórios visam exatamente recompor o montante exigido pelo estado, a fim de que reste quitada a obrigação sem prejuízo para o Sujeito Ativo da relação tributária.

Salienta que o pagamento, mesmo feito a destempo, se acompanhado dos acréscimos decorrentes do atraso, deve ser considerado eficaz e equiparado à denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, até porque ao ser feito espontaneamente o pagamento do imposto com a purgação da mora, foi atendido o requisito para fruição do benefício. Neste sentido, decidiu a 1ª JJF ACÓRDÃO JJF Nº 0246-01/14, transcreve a ementa. *Ipse literes.*

Aprofunda, trazendo que o Acórdão CJF Nº 0207-12/08, na pessoa do nobre Relator, considerando que o contribuinte havia pago o imposto antes da ação fiscal, evocou os efeitos jurídicos do instituto da denúncia espontânea. Mais à frente, o mesmo dissecou o texto da Lei em busca do verdadeiro sentido da norma e com o tecnicismo que se espera de um Julgador, destaca o caráter sancionatório do artigo 18 do Decreto nº 8.205. A tese esposada naquele caso é de que o referido artigo configura uma penalidade, pois tem natureza punitiva ou sancionatória, haja vista que está inserido num capítulo intitulado “Deveres e Sanções”.

E assim, por consequência, aplicar-se-ia a regra do art. 118 do CTN acerca da responsabilidade por infrações, segundo o qual a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, quando acompanhada do pagamento do tributo e juros de mora.

Tal tema, aliás, foi profundamente estudado e esclarecido pela ilustre Procuradora que emitiu parecer reconhecendo não haver dúvida de que a norma do art. 18 do Regulamento do Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.205/02, tem natureza sancionatória, pois ali estão previstas uma conduta infracional (a falta de recolhimento da parcela de ICMS não sujeita à dilação de prazo na data prevista em regulamento) e uma penalidade (perda do benefício em relação à parcela incentivada naquele mês), estabelecidas numa relação de causa e efeito.

Traz ainda, para evitar maiores debates, cita o pronunciamento do Procurador assistente emitido no bojo do Acórdão CJF Nº 0207-12/08, in verbis:

*“Tendo isto como certo, como de fato é, deflui-se que o contribuinte em momento algum teve a perda do benefício como declamado na autuação e, mais que isto, purgou o não recolhimento do imposto não incentivado dentro do prazo previsto no art. 18 do Decreto nº 8.250/02, não havendo que se falar sequer em “denúncia espontânea” e, por conseguinte, em lançamento por cometimento de conduta infracional. Entretanto, apenas por cautela, imaginando-se que efetivamente o autuado perdeu o benefício do Desenvolve, mesmo assim restaria incorreta a autuação, uma vez que a denúncia espontânea teria se operado de forma regular, vez que realizada antes do ato inicial de fiscalização (06/10/06), precisamente no dia 03/10/06”*

Por fim, afirma que ao tentar desqualificar o instituto legal da Denúncia Espontânea, implicam autuantes e julgadores em patente ilegalidade por violação ao princípio da hierarquia das normas, pois não cabe ao aplicador da lei dar sentido diverso à norma secundária, a ponto do resultado da hermenêutica restringir o sentido da norma primária, como se vê do julgado das Cortes Superiores, transcreve.

Finalmente, no que tange à metodologia aplicada na planilha das Autuantes para fins de cálculo do imposto supostamente devido, a Recorrente traz aos autos nova planilha (Doc. 01), comprovando o equívoco da autuação ao não considerar os créditos fiscais de ICMS relativos à diferença de alíquota de bens adquiridos para o ativo immobilizado registradas no livro CIAP, como se vê no livro de Apuração do ICMS em anexo (Doc. 02).

Em tempo, apenas para que reste demonstrado o equívoco de interpretação que aqui se busca retificar, vejamos o trecho da decisão da Junta que trata da parte supostamente não recolhida:

*“Ocorre que tendo que recolher R\$110.849,68, no prazo regulamentar, o contribuinte recolheu a menos, ou seja, R\$110.111,75 (99% do que devia ter recolhido), valor R\$737,93, a menos que o devido. Em outras palavras, deixou de recolher 1% do ICMS devido.”*

Questiona, que querer dizer que o propósito da norma era punir aquele que recolheu 99% do valor devido não nos parece a melhor interpretação. Principalmente quando se faz a complementação via denúncia espontânea, demonstrando assim a boa-fé do contribuinte, como se depreende das palavras do próprio Julgador, que aliás faz a ressalva da complementação ter se dado a maior, o que gerou, inclusive, créditos para meses subsequentes. Vejamos:

*“Ocorre que, extemporaneamente, via denúncia espontânea, para esse mês o contribuinte recolheu R\$5.814,90 (linha e letra V). Contudo, como devia apenas R\$881,56, restou-lhe um crédito de ICMS de R\$4.933,34 (linha e letra Y), que, neste caso, transferido para o mês de apuração posterior, entrou como crédito compensável no período subsequente.”*

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, a autuada REQUER, que este Eminentíssimo Órgão Colegiado modifique a decisão da Junta e decrete a nulidade total OU IMPROCEDÊNCIA do auto de Infração nº 269184.0002/17-6 por ser de direito e da mais LÍDIMA JUSTIÇA.

## VOTO

O objeto do presente Recurso Voluntário é de uma única infração, que foi julgada pela primeira instância Procedente, no valor de R\$220.931,80, referente a infração seguinte:

**Infração 01 - 03.08.03** – *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, referente aos meses outubro a dezembro de 2013 e, janeiro a outubro de 2014, conforme demonstrativos às fls.09 a 12.*

*“O contribuinte calculou a menor o valor da parcela não incentivada do Desenvolve, em desacordo com a Instrução Normativa SAT nº 27/2009. Posteriormente, recolheu parte do indébito através de Denúncia Espontânea nº 6000001530146 e Débito Declarado nº 8500005572148. Cabe ressaltar que o recolhimento a menor da parcela não incentivada, resulta na perda proporcional do benefício, ou seja, da parcela dilatada. Após análise, considerando o valor a recolher referente à perda de parte do benefício e considerando ainda os pagamentos normais e extemporâneos (Denúncia Espontânea e Débito Declarado), restaram os valores a recolher constantes deste Auto de Infração”.*

Como podemos observar a infração diz respeito a imposto pago a menor em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o contribuinte o direito proporcional ao benefício em relação à parcela incentivada, prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE).

Observa que a ação fiscal foi fundamentada com base no artigo 18, caput, do Decreto nº 8.205/02. Referido artigo é taxativo ao dispor 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. (Redação dada ao caput pelo Decreto nº 9.513, de 10.08.2005, DOE BA de 11.08.2005).

Os autuantes, assim como os Julgadores de piso, ao interpretarem a referida norma, entenderam que a empresa habilitada ao programa do DESENVOLVE, ao efetuar recolhimento a menor ao Tesouro Estadual, da parcela do ICMS não sujeita a dilação de prazo (parcela não incentivada), perderia o direito ao benefício em relação à parcela incentivada proporcional naquele mês.

A Recorrente afirma que norma regulamentadora tem a intenção de punir apenas aqueles que não efetuam o referido recolhimento do imposto, deixando de lado aquele que recolhe a menor.

Afirma que, conscientes de que da forma como a legislação regrava o programa estava por demais gravosa para o contribuinte, o legislador alterou-a para a redação atual, prevendo a perda do direito ao benefício apenas para aqueles que faltassem com sua obrigação de recolher a parcela não incentivada. Parece-nos claro que, se de fato o objetivo fosse abarcar os recolhimentos a menor, certamente se faria incluir no ditame legal esta conduta do contribuinte, como chegou a fazê-lo no tocante à parcela incentivada.

A recorrente traz que, sempre que o legislador quis atingir o recolhimento a menor, o fez de forma expressa. Até porque o princípio da Estrita Legalidade rege o direito tributário, não cabendo ao seu aplicador interpretá-lo de forma a ampliar o sentido da lei.

Desse modo, afirma que não há previsão legal para a imputação da infração que as eminentes autuantes atribuem a autuada. Estamos, portanto, diante de falta de previsão legal para sua cobrança, em clara afronta ao princípio da Estrita Legalidade da Tributação.

Traz a tese de que falta motivo para se proceder a exigência fiscal em tela, uma vez que o autuado efetuou o pagamento do imposto devido, em relação às parcelas não sujeitas ao benefício do Desenvolve, antes do início da ação fiscal, implicando na manutenção integral do benefício previsto no Decreto nº 8.205/02. Isto porque a autuada, em todos os meses do período fiscalizado, fez o pagamento da parcela não incentivada com todos os acréscimos pertinentes à mora. E como consta no Auto de infração que o fundamento da autuação seria o recolhimento a menos de ICMS em virtude da falta de recolhimento na data regulamentar da parcela não sujeita a dilação do prazo, tendo sido adimplidos todos os acréscimos moratórios decorrentes da extemporaneidade do pagamento, não há que se falar em recolhimento a menos, pois os acréscimos moratórios visam exatamente recompor o montante exigido pelo Estado, a fim de que reste quitada a obrigação sem prejuízo para o Sujeito Ativo da relação tributária.

Aprofunda, trazendo que o Acórdão CJF nº 0207-12/08, na pessoa do nobre Relator, considerando que o contribuinte havia pagado o imposto antes da ação fiscal, evocou os efeitos jurídicos do instituto da denúncia espontânea.

E assim, por consequência, aplicar-se-ia a regra do art. 118 do CTN acerca da responsabilidade por infrações, segundo o qual a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, quando acompanhada do pagamento do tributo e juros de mora.

Tal tema, aliás, foi profundamente estudado e esclarecido pela ilustre Procuradora que emitiu parecer reconhecendo não haver dúvida de que a norma do art. 18 do Regulamento do Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.205/02, tem natureza sancionatória, pois ali estão previstas uma conduta infracional (a falta de recolhimento da parcela de ICMS não sujeita à dilação de prazo na data prevista em regulamento) e uma penalidade (perda do benefício em relação à parcela incentivada naquele mês), estabelecidas numa relação de causa e efeito.

Cita o pronunciamento do Procurador assistente emitido no bojo do Acórdão CJF nº 0207-12/08, *in verbis*:

*“Tendo isto como certo, como de fato é, deflui-se que o contribuinte em momento algum teve a perda do benefício como declamado na autuação e, mais que isto, purgou o não recolhimento do imposto não incentivado dentro do prazo previsto no art. 18 do Decreto nº 8.250/02, não havendo que se falar sequer em “denúncia espontânea” e, por conseguinte, em lançamento por cometimento de conduta infracional. Entretanto, apenas*

*por cautela, imaginando-se que efetivamente o autuado perdeu o benefício do Desenvolve, mesmo assim restaria incorreta a autuação, uma vez que a denúncia espontânea teria se operado de forma regular, vez que realizada antes do ato inicial de fiscalização (06/10/06), precisamente no dia 03/10/06”*

Por fim, afirma que ao tentar desqualificar o instituto legal da Denúncia Espontânea, implicam autuantes e julgadores em patente ilegalidade por violação ao princípio da hierarquia das normas, pois não cabe ao aplicador da lei dar sentido diverso à norma secundária, a ponto do resultado da hermenêutica restringir o sentido da norma primária.

A JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração em lide, ao qual transcrevo decisão, *in verbis*:

*“Em primeiro, analisando os Acórdãos trazidos, embora digam respeito a presente matéria, foram eles proferidos com base na anterior vigência das determinações do art. 18 do Decreto nº 8502/02.*

*Em segundo, não podemos esquecer que a matéria tem regência por norma específica e não geral. Assim sendo, as determinações do art. 138, do CTN e art. 912, do RICMS/97 aqui não podem ser aventadas, já que a sanção a ser aplicada tem expressa determinação. Claramente: denuncia espontânea, mesmo realizada antes da autuação, não purga qualquer mora em relação à presente matéria, pois a norma específica determina que a sanção a ser aplicada é a perda do incentivo no mês que o imposto não for recolhido no prazo regulamentar. E neste aspecto, mesmo passando um olhar pela norma anteriormente existente do DESENVOLVE ela não permitia a aplicação do instituto da denúncia espontânea para o específico caso.*

*Em terceiro, concordo com a PGE/PROFIS em seu Parecer quando pontua que: Ademais, calha apontar, o benefício do desenvolve, por ser um incentivo de índole tributária/financeiro, não se amolda a idéia da denúncia espontânea, pois o pagamento na mesma seria do imposto devido, que compreenderia o pagamento do 100% do imposto, ou seja, do imposto norma e postergado, pois a tributo dilatado e normal, fazem parte do termo “imposto devido”.*

*Todas estas razões me levam a discordar do posicionamento dos n. Conselheiros exarados nos três Acórdãos trazidos pelo recorrente, bem como, do opinativo da PGE/PROFIS que, de igual maneira, foi apresentado. Inclusive, no Acórdão CJF nº 0265-12/11 o n. relator baseou-se no Parecer exarado anteriormente pela PGE/Profis e ora trazido pelo recorrente e não atentou para a alteração sofrida do art. 18 do Decreto nº 8502/02 a partir de agosto de 2008.*

*E neste aspecto o voto vencedor proferido pela JJF foi bastante pertinente ao afirmar de que caso este posicionamento fosse aceito “é tornar inaplicável o caput do art. 18 do Decreto nº 8.205/02, ou seja, jamais haverá a possibilidade de a empresa habilitada não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo e, por isso, perder o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês. Restaria, portanto, com o aludido entendimento, a possibilidade de tal perda apenas por falta de recolhimento, quando a ação fiscal tem inicio e não houve ainda o recolhimento da parcela não incentivada”, ou seja, esvazia completamente a eficácia do cumprimento dos requisitos para gozo do benefício.”*

Observo que a Recorrente não nega que deixou de recolher a parcela não incentivada na data regulamentar, mas o fez a menor com atraso, o que afastaria a aplicação do art. 18 do Decreto nº 8205/02.

Em que pese, pessoalmente, entenda ser absolutamente injusta a penalidade aplicada ao recorrente no caso concreto, uma vez que, realmente não é possível que a empresa tenha feito o recolhimento a menor durante esse período, o que corresponde a um benefício econômico mensal considerável, para correr o risco de ser exigido o tributo integral e ainda acrescido de multa de 60%.

Entretanto, o direito tributário é regido pela tipicidade objetiva, especialmente em se tratando de benefício fiscal e, em especial, benefícios condicionados.

O fato é que o contribuinte descumpriu a condição imposta na legislação, fato por ele reconhecido.

A tese de que o art. 18 do Decreto nº 8.205/02 não se aplicaria ao caso de recolhimento a menor, a meu ver é insustentável. Se não fosse assim, bastaria o beneficiário do DESENVOLVE fazer recolhimentos pontuais de quaisquer valores para ter assegurado o benefício, mesmo que valores ínfimos, realizando um verdadeiro capital de giro com o benefício estadual.

Assim, entendo que agiram com correção os autuantes, pois o benefício a que faz jus a

Recorrente é condicionado ao pagamento tempestivo da parcela não incentivada. Constitui requisito para fruição do benefício o pagamento, na data regulamentar, das parcelas não sujeitas à dilação de prazo. Se o tributo não é pago ou é pago fora do prazo, não é preenchido aquele requisito.

Quanto à sua tese de que, no caso concreto deveria ser abarcado pelo instituto da denúncia espontânea entendo não restar aplicável uma vez que, no caso concreto o que está sendo exigido é o ICMS diferido, que efetivamente não foi recolhido antes da ação fiscal. Ou seja, sobre o que ele recolheu espontaneamente não há aplicação de penalidade.

Assim, no caso presente, razão não assiste a Recorrente.

Com o exposto, e à luz da legislação aplicável, entendo que nada existe a ser modificado no julgamento recorrido, por isso ratifico integralmente o julgamento efetuado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, dessa forma voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269184.0002/17-6, lavrado contra **WILSON – COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE VIDROS DO BRASIL LTDA. (NORVIDRO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$220.931,90**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 9.837/05, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ELDE SANTOS OLIVEIRA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASLI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS