

**PROCESSO** - A. I. Nº 210319.3004/16-1  
**RECORRENTE** - STANDARD TYRES INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BORRACHAS E POLÍMEROS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0096-02/17  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**PUBLICAÇÃO** - [INTERNET: 02/08/2019](#)

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0184-12/19

**EMENTA:** ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. FALTA DE RECOLHIMENTO DA PARCELA NÃO DILATADA. PERDA DO BENEFÍCIO EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. VALOR DECLARADO NA DMA. Correto é o lançamento de ofício que exige a falta de recolhimento, na data regulamentar, de parcela não sujeita a dilação do prazo e que culminou na perda do direito ao benefício da parcela incentivada, nos termos do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE. Infração caracterizada. Não acolhidas as arguições de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/09/2016, em função da seguinte irregularidade:

*Infração 01 - 03.08.03 - Recolheu a menor o ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar da parcela não sujeita à dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, referente aos meses de junho, novembro e dezembro de 2013, no valor de R\$417.129,26, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96.*

A 2ª JJF decidiu pela procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0096-02/17 (fls. 98 a 105), com base no voto do Relator, a seguir transcrito:

*"Inicialmente em relação a arguição de inconstitucionalidade do procedimento fiscal embasado na legislação tributária estadual, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.*

*Não acolho a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.*

*Especificamente em relação ao argumento defensivo de que falece ao auditor fiscal competência legal para decretar a perda do benefício fiscal do Programa Desenvolve, o mesmo não pode ser acolhido, pois a competência da plenária do mencionado Conselho do Desenvolve, conforme definido no art. 7º da Resolução nº 03/2007 é de definir política de investimentos; propor instituição de programas; deliberar sobre pedidos e concessão de incentivos e benefícios; apreciar e decidir sobre cancelamento de benefícios.*

*Entretanto, uma vez concedido o referido benefício fiscal previsto no DESENVOLVE, cabe à fiscalização verificar se os procedimentos adotados pelos contribuintes atendem o que determina a legislação tributária e, caso se constate práticas que conflitem com as normas, é da competência dos auditores fiscais da Secretaria da Fazenda aplicar o roteiro de auditoria para apurar o ICMS devido*

*Concordo que a fiscalização não tem competência para cancelar o benefício concedido, visando excluir a empresa das operações futuras que irá praticar, uma vez que esta competência é exclusiva do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE. Entretanto, não resta dúvida que é dever da fiscalização não aplicar o benefício, que é condicionado, e apurar o imposto pelo regime normal de tributação, nos períodos mensais em que o sujeito passivo não atender os regramentos do DESENVOLVE.*

*Quanto ao Acórdão CJF Nº 0351-12/08, considero que ele não se presta como paradigma para o caso em lide, pois não reflete o entendimento deste órgão julgador. Ademais, como bem destacado pelo autuante, não resta a menor dúvida sobre a não aceitação da preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, transcreve voto exarado pelo Relator Conselheiro Álvaro Barreto Vieira nos ACORDÃOS CJF Nº 0092-13/13 e 0424-13/13, que foi o mesmo do voto divergente do ACÓRDÃO CJF Nº 0351-12/08 que a defesa apresenta em seu favor, por conta da incompetência da SEFAZ/Autuante para exclusão do impugnante da fruição do DESENVOLVE, in verbis:*

*Processo - AI. nº 108880.0401/10-6*

*Recorrida - Fazenda Pública Estadual - Recurso Voluntário*

*Acórdão 4ª JF nº 0084-04/11*

*Internet - 26.03.2013*

*3ª Câmara de Julgamento Fiscal - Acórdão CJF nº 0092-13/13*

**ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR**

*Voto*

*“Em relação à Infração 1, o exame do Anexo 01 (fls. 7 e 8) comprova o recolhimento fora do prazo regulamentar do ICMS atinente à parcela não incentivada nos meses de fevereiro a setembro de 2005.*

*Esse pagamento intempestivo está comprovado pelo extrato de fl. 8, no qual estão relacionados os recolhimentos efetuados pelo recorrente durante todo o exercício de 2005.*

*Conforme o disposto no caput do artigo 18 do Decreto nº 8.205/02, nos meses em que deixar de recolher no prazo regulamentar o ICMS não sujeito à dilação de prazo, o contribuinte perdeu o direito ao benefício do DESENVOLVE relativamente à parcela incentivada.*

*Uma vez que restou comprovada a falta de pagamento, na data regulamentar, de parcelas não sujeitas à dilação de prazo, o recorrente, naqueles meses, perde o direito do benefício quanto às parcelas incentivadas pelo Programa DESENVOLVE.*

*Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.”*

*Processo - AI. nº 206951.0001/12-0*

*Recorrida - Fazenda Pública Estadual*

*Recurso - Recurso Voluntário –*

*Acórdão 1ª JF nº 0276-01/12*

*Internet - 13.11.2013*

*3ª Câmara de Julgamento Fiscal - - Acórdão CJF nº 0424-13/13*

**ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR**

*Voto*

*“Ainda em preliminar, o recorrente argui a nulidade da Infração 1, sob o argumento de que a Secretaria da Fazenda não possui competência para revogar benefício concedido pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE.*

*Essa preliminar não merece prosperar, pois no lançamento de ofício em comento não houve a alegada revogação de benefício concedido pelo Conselho Deliberativo do Programa do DESENVOLVE. O que houve foi a cobrança da parcela incentivada sem o referido benefício nos meses em que não foi recolhido no prazo regulamentar o ICMS não sujeito à dilação de prazo, conforme previsto no art. 18 do Decreto nº 8.205/02, Regulamento do Programa DESENVOLVE.*

*...O recolhimento fora do prazo regulamentar do ICMS não sujeito à dilação de prazo – condição necessária para a fruição do benefício do Programa DESENVOLVE – é reconhecido pelo próprio recorrente. Uma vez que a condição necessária para a fruição do benefício não foi atendida, nos termos do artigo 11 do RICMS-BA, é devido o pagamento do tributo no momento da ocorrência da operação ou prestação realizada sob condição.*

*Em face ao acima exposto, a Infração 1 subsiste integralmente, conforme acertadamente decidiu a primeira instância”.*

*Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhida a alegação de nulidade da autuação vez*

*que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquie de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.*

*Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação ao item constante do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide.*

*No mérito, igualmente não cabe acolhido aos argumentos apresentados na defesa pelas razões abaixo.*

*Cabe destacar que em sua defesa o sujeito passivo não apontou qualquer erro nos números indicados nos Auto de Infração, tendo, inclusive reconhecendo que não recolheu o imposto devido nas datas de vencimentos.*

*Por outro lado, a Lei 7.014 de 04 de dezembro de 1996 que disciplina o ICMS no Estado da Bahia, em seu capítulo IV, art. 38, que trata das isenções, incentivos e benefícios fiscais, dispõe:*

*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.*

*Já o art. 18 do Decreto nº 8.205/2002, que regulamenta o programa Desenvolve, é claro quando dispõe 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.*

*Sobre o tema, como bem destaca na informação fiscal, a PGE/PROFIS, mediante parecer do Ilustre Procurador, Dr. José Augusto Martins Junior, fez didática e elucidativa argumentação jurídica, a qual foi adotada como parte integrante do voto do ilustre Conselheiro relator, Fernando Antônio Brito de Araújo nos autos do processo AI nº 271581.0102/14-9, da 2ª CJF, Acórdão nº 0160-12/15, in verbis:*

*“...a PGE/PROFIS, através de seu Procurador, Dr. José Augusto Martins Junior, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, pois, no que se refere ao argumento recursal da impossibilidade do Regulamento do Desenvolve fixar suposta penalidade não prevista na norma instituidora do benefício, o opinativo, preambularmente, esclarece que a benesse relativa ao Desenvolve trata-se de um benefício condicionado, cuja perfectibilização e concreção demanda preenchido rigorosamente dos requisitos legais estipulados em lei, ou seja, não produz eficácia quando não preenchida a mola propulsora da sua dinâmica, no caso específico, “o pagamento no prazo regulamentar do imposto normal”. (Grifo nosso)”*

*“...Neste sentido, segundo o parecer, não há que se falar em qualquer penalidade, mas, tão-somente, não cumprimento de requisito ínsito a validade da benesse...a PGE/PROFIS ressalta ainda que o benefício do Desenvolve, diferentemente do aduzido pelo recorrente, não se trata de um benefício de índole tributária, pois não há qualquer renúncia ou modificação da base impositiva do tributo, mas apenas uma postergação do pagamento do imposto, cuja implementação não demanda uma existência de qualquer lei, uma vez que elemento estranho à obrigação tributária.*

*Aliás, o prazo para recolhimento do tributo está ausente na lista exaustiva dos elementos configuradores da reserva legal, constante do art. 97 do CTN. Transcreve jurisprudência, in verbis: “O STF já firmou posição de que o prazo para vencimento dos tributos é passível de instituição por norma infralegal (decreto), visto que o art. 97 do CTN relaciona taxativamente as matérias submetidas à reserva legal, dentre as quais não se inclui a fixação do prazo para recolhimento de tributos (RREE 182.971; 193.531”. (Grifos do autuante).*

*Com base no referido parecer, conclui o ilustre Relator referindo-se ao art. 18 do Decreto 8.205/2002, que aprova o regulamento do Desenvolve, in verbis:*

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

*No tocante ao argumento defensivo de denúncia espontânea, também não é capaz de elidir a imputação, a título de exemplo, cabe destacar o acórdão abaixo:*

*Processo - AI. nº 295309.0091/12-3*

*Recorrida - Fazenda Pública Estadual*

*Recurso - Recurso Voluntário – acórdão 5ª JF nº 0041-05/13*

*Internet - 05/05/2014*

*2ª Câmara de Julgamento Fiscal acórdão CJF nº 0104-12/14*

*MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA*

*Voto:*

*“Denúncia 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.*

*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 início e não houve ainda o recolhimento da parcela não incentivada”, ou seja, esvazia completamente a eficácia do cumprimento dos requisitos para gozo do benefício”*

*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 dilação do prazo de pagamento da parcela incentivada no respectivo mês.”*

*Cabe destacar que até o ano de 2008, possibilitava-se com amparo no Decreto Regulamentar do Desenvolve, uma espécie de purgação de mora, com efeitos semelhantes a um arrependimento eficaz ou denúncia espontânea, em que não se operaria a perda do benefício, após um período intermediário de suspensão da benesse. Entretanto, após o Decreto nº 11.167/08, efeitos a partir de 09/08/08, esta situação deixou de existir, sendo de consumação automática a infração e, de forma concomitante, o efeito da perda do benefício.*

*Devo ressaltar que o benefício do desenvolve, 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 normal e postergado, pois o tributo dilatado e normal, fazem parte do termo “imposto devido”.*

*Portanto, ainda que o autuado tenha recolhido o imposto da parcela não incentivada antes da ação fiscal, porém após a data regularmente prevista para o seu pagamento, resta caracterizada a condição para a não fruição do benefício da dilação do prazo de pagamento da parcela incentivada no respectivo mês.*

*Por fim, no que concerne a indicação do impugnante para que as intimações sejam realizadas em nome no advogado, ressalto que nada obsta o atendimento do pleito e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Observo, contudo, que o não atendimento da solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/99 e, em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional, art. 127, que orienta, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do fisco.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 115 a 145), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual requereu que todos os atos de comunicação sejam dirigidos ao seu patrono, através de mensagem eletrônica e carta registrada com Aviso de Recebimento, para o endereço indicado no rodapé de sua petição, sob pena de nulidade por manifesto cerceamento ao seu direito de defesa.

Suscitou a nulidade do Auto de Infração, com espeque no Art. 18, I do RPAF/99, por entender que falece competência ao Autuante para decretar a perda do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, o que só poderia ser efetuado pelo seu Conselho Deliberativo, conforme estabelecido no Art. 4º, § 1º, da Lei nº 7.980/01.

Colacionou doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello, os Arts. 70, 72 e 74 da Lei nº 12.209/11 e a ementa e excerto do voto vencedor do Acórdão CJP nº 0351-12/08, para sustentar sua tese quanto à nulidade da autuação.

No mérito, afirmou que não infringiu a Lei nº 7.980/01 e que o Art. 18 do Decreto nº 8.205/02 é ilegal, pois contraria o Art. 97, V do CTN, já que institui penalidade, matéria reservada à lei, citando doutrina e excertos de jurisprudência do STJ.

Ressaltou que os 3 atrasos foram ínfimos, não superando um mês, sendo um de 29 dias e os outros dois de apenas um dia, devendo o pagamento ser considerado como denúncia espontânea, já que não estava sob fiscalização, conforme previsto no Art. 138 do CTN e no Art. 45, § 3º do COTEB,

acostando excerto de jurisprudência do STJ, ementa e parte do voto do Acórdão CJF nº 0265-12/11 e Decisão Judicial prolatada no Processo nº 0502219-69.2015.8.05.0039.

Aduziu que o Parecer exarado pela PGE/PROFIS no Auto de Infração nº 271581.0102/14-9, que transcreveu parte, utilizado como âncora pela Decisão recorrida, confirma a total improcedência da autuação, ocorrendo um equívoco apenas na parte final, quando o Procurador inclui no rol dos requisitos legais o pagamento do imposto normal no prazo regulamentar.

Disse que a jurisprudência pátria é unânime no sentido de que o Decreto regulamentar não pode estabelecer limitações não previstas na lei para gozo e fruição de benefícios fiscais, transcrevendo ementas de julgados do TRF-1, STJ e STF.

Asseverou que, ainda que não se trate de penalidade, mas apenas de uma condição à fruição do benefício instituído pelo Programa DESENVOLVE e, com muito esforço hermenêutico, seja afastada a regra do Art. 97, V, do CTN, que diz que a estipulação de penalidade é matéria de reserva legal, e mesmo que o benefício consista numa simples postergação do pagamento do imposto, em nenhuma hipótese poderia ter sido instituída limitação ao gozo da benesse pela via do decreto, sem previsão na lei que lhe é hierarquicamente superior.

Acrescentou que não se está tratando de fixação ou alteração de data de vencimento de tributo, o que, segundo o entendimento manifestado pela nobre PGE/PROFIS, estaria fora do âmbito de incidência da legalidade estrita, mas o Art. 18 do Decreto Estadual nº 8.205/02, não fixou data para recolhimento do ICMS, estabeleceu a perda do benefício caso não haja o pagamento do imposto normal na data regulamentar e, seja considerando penalidade ou condição, seria necessário que o ato regulamentador contasse com respaldo na lei de regência, o que não ocorreu.

Alegou ser necessário fixar duas premissas, para o correto deslinde da controvérsia: Em primeiro lugar, embora o lançamento tributário realizado pelo Autuante indique a exigência de imposto, é inegável que se está diante, unicamente, de uma penalidade fixada em seu desfavor, sendo todo o valor lançado na autuação sanção decorrente do atraso no pagamento da parcela do ICMS não sujeita a dilação de prazo do Programa DESENVOLVE. A segunda premissa é no sentido de que não estava arguindo a inconstitucionalidade de dispositivo legal ou regulamentar, pois os primados da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco são utilizados apenas como parâmetro para demonstrar que a interpretação conferida pelo Autuante, especialmente à norma do Art. 18 do Decreto Estadual nº 8.205/02, penalizando com a perda do benefício o mero atraso no pagamento da parcela não incentivada do ICMS, é totalmente descabida, não podendo prevalecer.

Transcreveu doutrina de Humberto Ávila, ementa de julgado do STF e o Art. 150, IV da CF/88, e destacou que dos 24 meses fiscalizados, o Autuante encontrou apenas três atrasos no pagamento do ICMS, e que a perda do benefício por mero atraso no recolhimento do ICMS DESENVOLVE, no que concerne à parcela não sujeita a dilação de prazo, gerou uma majoração com relação ao imposto devido em percentuais que variam de 534% a 1.298%.

Requeru que seja acolhida a preliminar suscitada ou, se ultrapassada, no mérito, seja reformada a Decisão recorrida para julgar improcedente o Auto de Infração, e protestou por todos os meios de prova em direito admitidos, pedindo a realização de diligência por fiscal estranho ao feito, a juntada posterior de documentos e outros que se fizerem necessários no curso deste processo.

Incluído em pauta de julgamento, esta 2ª CJF decidiu encaminhar o presente processo em DILIGÊNCIA para a PGE/PROFIS solicitando a manifestação jurídica para responder a seguinte questão (fl. 175):

Diante da alteração efetuada no Art. 18 do Decreto Estadual nº 8.205/02, estabelecendo que só ocorre a perda do benefício no mês em que não for efetuado o pagamento da parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo até o seu último dia útil, e não mais quando ocorrer o atraso dentro do mês, a novel redação deve retroagir para beneficiar o Autuado nos atrasos relativos aos meses de junho e dezembro de 2013, os quais ocorreram dentro do próprio mês previsto para o recolhimento, nos termos do Art. 106 do CTN?

A PGE/PROFIS exarou Parecer (fls. 179 a 185), acolhido pela Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA (fl. 186), no sentido da inaplicabilidade da nova redação do Art. 18 do Decreto Estadual nº 8.205/02 ao caso concreto, bem como da retroatividade benigna prevista legalmente no Art. 106 do CTN.

Salientou que a falta de cumprimento de condições estabelecidas em benefício fiscal não implica em uma penalidade/sanção nem em situação pior do que os contribuintes que não detêm benefícios fiscais, já que a penalidade só estaria configurada com o agravamento em relação a um regime normal de tributação, o que não ocorreu.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do Auto de Infração em epígrafe, em decorrência do recolhimento a menor do ICMS em razão da falta de recolhimento na data regulamentar da parcela não sujeita à dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE.

Inicialmente o Autuado arguiu a nulidade do Auto de Infração, com espeque no Art. 18, I do RPAF/99, por entender que falece competência ao Autuante para decretar a perda do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, o que entende que só poderia ser efetuado pelo seu Conselho Deliberativo, conforme estabelecido no Art. 4º, § 1º, da Lei nº 7.980/01.

A competência do mencionado Conselho Deliberativo do Programa DESENVOLVE, conforme definido no Art. 7º da Resolução nº 03/07, é definir política de investimentos, propor instituição de programas, deliberar sobre pedidos e concessão de incentivos e benefícios e apreciar e decidir sobre cancelamento de benefícios.

No caso em tela, não foi efetuado o cancelamento do benefício, mas tão somente a sua inaplicabilidade nos meses em que o pagamento não ocorreu no prazo regulamentar, conforme expressamente previsto no Art. 18 do Decreto nº 8.205/02.

Entretanto, ressalto que, uma vez concedido o referido benefício fiscal previsto no Programa DESENVOLVE, cabe aos Auditores Fiscais da Secretaria da Fazenda verificar se os procedimentos adotados pelos contribuintes atendem o que determina a legislação tributária e, caso constatem práticas que conflitem com as normas, é sua competência aplicar o roteiro de auditoria para apurar o ICMS devido.

Ademais, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme determinado pelo Art. 167 do RPAF/99, *in verbis*:

*“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

*II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.”*

Portanto, afasto a nulidade suscitada.

Indefiro o pedido de diligência, com fulcro no Art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção, possibilitando decidir a presente lide. Quanto às demais provas solicitadas, não foram acostadas aos autos.

No mérito, a regra questionada é relativa a um benefício sob condição, ou seja, para fruição do benefício, a dilação da parcela incentivada, faz-se necessário cumprir a condição, que é efetuar o pagamento da parcela não sujeita à dilação de prazo no vencimento regulamentar, especificamente tratado no Art. 38 da Lei nº 7.014/96, transcrito abaixo:

*“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.”*

Saliento que o Autuado reconheceu que não recolheu o imposto devido nos corretos vencimentos, bem como não indicou qualquer equívoco no elemento quantitativo da autuação. Não há penalidade absurda em desfavor do Autuado, mas tão somente a aplicação das normas legais e regulamentares ao caso concreto, conforme explicitado pela PGE/PROFIS em seu Parecer.

No referido Parecer, a PGE/PROFIS explicou que a ideia de retroatividade do Art. 106 do CTN tem inspiração no Direito Penal, sendo que as alíneas que possibilitam a aplicação retroativa da norma tratam exclusivamente de infrações e punições, não havendo retroatividade do tributo em si, sendo a lei aplicável sempre a vigente na data do fato gerador.

Destaco que não se aplica a denúncia espontânea ao benefício do Programa DESENVOLVE, pois o pagamento seria do imposto devido, que compreenderia o pagamento de 100% do imposto, ou seja, do imposto normal e postergado, pois as parcelas dilatadas e não dilatadas são ambos componentes da acepção “imposto devido”.

Portanto, ainda que o Autuado tenha recolhido o imposto da parcela não incentivada antes da ação fiscal, porém após a data de vencimento, resta caracterizada a condição para a não fruição do benefício da dilação do prazo de pagamento da parcela incentivada no respectivo mês.

Em que pese a posição do Acórdão CJF nº 0265-12/11, este não reflete os julgamentos mais recentes deste CONSEF, os quais convergem com a posição aqui adotada, como pode ser verificado nos Acórdãos CJF nº 0104-12/14, 0087-12/18, 0091-11/18, 0293-11/18 e 0327-11/18.

Ressalto que não existe qualquer óbice para que o representante legal do Autuado receba as intimações relativas a este processo. Entretanto, a falta de intimação do representante legal não se constitui em motivo para a nulidade da comunicação desde que o Autuado seja intimado nos termos do Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Sr. Presidente, ousei pedir vista destes autos em mesa, na sessão de 04/06/2019, comprometendo-me em trazê-los nesta sessão de 06/06/2019, pois como registrei não me sentia apto a proferir meu voto sem examiná-los com cuidado. E, digo isso, pareceu-me que a questão em análise, para mim ainda desconhecida, possuía nuances jurídicas muito relevantes, de modo que um estudo acurado eventualmente me permitisse auxiliar no seu desate.

A situação fática e o contexto da autuação parecem-me muito claros: o contribuinte, ora Recorrente, é beneficiário do Programa DESENVOLVE. Auditado ao longo dos exercícios de 2013 e 2014 (fl. 05), foram constatadas três ocorrências (parcelas vencidas em 09/07/2013, 09/12/2013 e 09/01/2014 – fl. 01) de impontualidade no pagamento das parcelas de ICMS não sujeitas a dilação de prazo – ou seja, a parcela de ICMS que a contribuinte deveria pagar no mês seguinte ao da apuração do fato gerador. Isto porque o Decreto nº 8.205, de 03/04/2002, instituidor do Programa DESENVOLVE, em seu art. 18 (redação à época idêntica à da atualmente vigente) prevê 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.”

Com efeito, o quadro normativo ganha maior complexidade quando se constata que lei posterior (ao fato, ao decreto e mesmo à interposição do recurso voluntário ora em exame) atribuiu à infração que se imputa haver sido cometida pelo contribuinte – é dizer, impontualidade no pagamento das parcelas de ICMS não sujeitas a dilação de prazo, no âmbito do Programa DESENVOLVE – uma consequência jurídica mais branda. É dizer: nos termos do art. 9º-A da Lei nº 7.980, de 12/12/2001 (a Lei do DESENVOLVE), incluído pela Lei nº 13.816, de 21/12/2017, a perda do

benefício no mês da impontualidade só ocorre se a parcela do ICMS não sujeita a dilação de prazo deixar de ser paga “até o último dia útil do mês do vencimento”.

Daí surgiram questões de alta indagação, a serem dirimida também com apoio na Procuradoria Geral do Estado – objeto do parecer de fls. 179 a 186: A) A perda do benefício do DESENVOLVE no mês da impontualidade da parcela não incentivada é sanção? B) Em sendo sanção, seria aplicável a retroatividade benigna do art. 106, inciso II, do CTN (ou seja, por modificar a infração, concedendo prazo maior para que se configurasse a impontualidade para o fim da perda do benefício, dever-se-ia aplicar a norma posterior ao fato)?

Para além disso, há de ser feita desde logo uma reflexão profunda sobre o conteúdo e o alcance do disposto no art. 167 do RPAF (aprovado por meio do Dec. nº 7.629, de 09/07/1999): *Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores: I - a declaração de inconstitucionalidade; II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida. III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

Considerando que este Conselho de Fazenda Estadual é órgão da Secretaria da Fazenda (art. 2º do Regimento Interno do CONSEF, aprovado por meio do Dec. nº 7.592, de 04/07/1999), a inteligência daquele referido dispositivo regulamentar anteriormente mencionado só pode conduzir à conclusão de que não cabe aqui declara inconstitucionalidade de lei (mormente estadual); tampouco discutir ou rediscutir questões que já tenham sido decididas definitivamente por parte do Poder Judiciário, ou que estejam pendentes de apreciação por parte do mesmo; ou tratar de questões que impliquem negar aplicabilidade de ato normativo oriundo de autoridade superior – isto é, de autoridade administrativa que, dentro da estrutura do Poder Executivo estadual esteja acima do CONSEF. Por outro lado, seguramente cabe ao CONSEF examinar se o agente de fiscalização aplicou adequadamente a legislação.

Portanto, a independência do CONSEF esbarra no exame da aplicabilidade, em abstrato, de atos emanados do Chefe do Poder Executivo, ou do Secretário da Fazenda do Estado. Assim são, aliás, os atos ora em exame. Desse modo, ainda que se resguarde certa reserva quanto a tal ou qual ato – preserva-se a independência do Conselheiro por meio do art. 168 do RPAF – o órgão colegiado poderá apenas, diante da constatação de alguma ilegalidade, submeter à Câmara Superior do CONSEF, que definirá se submete ou não ao Secretário da Fazenda proposta para modificação ou revogação do ato normativo ou lei considerados ilegais.

Essas questões estão no cerne das razões recursais e devem ser enfrentadas por esta CJF.

Para fins didáticos, passo ao exame, uma a uma, das questões suscitadas pela Recorrente seguindo a sequência desenvolvida nas razões recursais.

PRELIMINAR (item 3, fls. 116 a 122) – incompetência do Auditor Fiscal

De plano, afasto a preliminar de nulidade da autuação. A atividade fiscalizatória desenvolveu-se dentro dos lindes da legislação tributária. Não se pode confundir nulidade da atividade fiscalizatória com eventual inconsistência dos motivos (de fato ou de direito) do ato administrativo.

O contribuinte aduz que somente o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE é competente para decretar a perda do benefício. O argumento é impreciso. Parece-nos que a legislação traz duas categorias distintas: 1) o “**cancelamento da autorização para uso dos incentivos do Programa**”, que, nos termos do art. 19, § 2º, do Decreto nº 8.205/02 é efetivamente da competência do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE; e 2) a “**perda do benefício em relação à parcela incentivada daquele mês**”, conforme art. 18 do mesmo Decreto. Ora, que seria a autoridade competente para reconhecer a “perda do benefício naquele mês”? No silêncio da legislação, parece-nos, aquela consequência jurídica estatuída no art. 18 do Dec. 8.205/02 é “automática”, é dizer, independe de imputação e contraditório prévio. É a inabilitação temporária, em decorrência da mora, sem margem a indagações sobre a intenção do agente.



Não seria razoável exigir do Conselho Deliberativo a apreciação e imputação da consequência da “perda parcial do benefício” pela impontualidade corriqueira, mês a mês, da parcela não incentivada. A constatação da impontualidade pode ser feita por auditor fiscal e mesmo por meio de recursos da Tecnologia da Informação, sem necessidade de inquirir-se por elementos subjetivos – no dizer do art. 161, *caput*, do CTN, “seja qual for o motivo determinante da falta”.

Preliminar afastada.

MÉRITO (ITEM 4.1.1, fls. 122 a 125) – ausência de infração a dispositivo de lei, único veículo válido para instituição de penalidades em matéria tributária, nos termos do art. 97 do CTN.

A Recorrente evidencia que a Lei do DESENVOLVE, na redação que tinha ao tempo da autuação, não instituíra sanção alguma para o evento da impontualidade no pagamento da parcela de ICMS não beneficiada no âmbito do Programa DESENVOLVE. Alega que a consequência para tal impontualidade veio apenas com o Regulamento do DESENVOLVE. Nesse sentido, aduz a Recorrente, a sanção instituída em decreto, sem que guardasse correlação com dispositivo expresso de Lei, feriria o texto do CTN e deveria ser afastada.

Duas questões surgem.

Primeiro, é preciso fixar qual é o limite deste CONSEF para examinar a pretensa ilegalidade, por incompatibilidade com dispositivo do CTN, de dispositivo do Regulamento do DESENVOLVE que possua caráter sancionador, ao definir infrações e cominar penalidades, sem correspondente dispositivo na Lei do DESENVOLVE.

Segundo, é preciso aferir se efetivamente a disposição em questão possui caráter sancionador, se se amolda ao conteúdo jurídico dos conceitos de “infração tributária” e “sanção tributária”.

Começamos pela segunda questão.

Nesse particular, a Ilustre Procuradoria da Fazenda do Estado foi consultada e exarou parecer de fls. 179 a 185 que, em síntese, conclui negativamente: não se trata de sanção se o contribuinte impontual é compelido a pagar o ICMS do período pelo valor integral, perdendo temporariamente o direito ao benefício, já que se trataria de renúncia ao benefício por descumprimento de uma condição com a qual se obrigara (pagar pontualmente a parcela de ICMS não beneficiada).

Com a devida vênia, o raciocínio intensivamente desenvolvido não nos parece congruente com as evidências do caso. Primeiro, o próprio auto de infração fala em “perda”. Quem perde, sofre. Sofre a consequência jurídica do seu comportamento contrário ao direito. Aquilo que é “condição” (um elemento accidental dos negócios jurídicos, subordinando o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto – art. 121 do Código Civil) não gera efeito para “parcelas”: ou suspende os efeitos do negócio, ou causam a sua resolução.

Por outra senda, se de sanção não se tratasse, também não seria sancionadora a multa de mora; tampouco haveria caráter punitivo nos juros moratórios. É de se perguntar: a própria sanção penal seria sanção, se entendermos que o não cometimento do crime é “condição” para não imputação da pena?

Não impressiona argumentar que a sanção em tela perderia o caráter punitivo por devolver momentaneamente o contribuinte incentivado a condição de “contribuinte normal”. Ora, quem perde uma benesse, ainda que para retornar à situação dos demais não beneficiados, em consequência de não ter cumprido com um dever jurídico certamente está sendo penalizado.

Vale recordar que “sanção” e “ilícito” integram o rol dos conceitos jurídicos fundamentais (que José Souto Maior Borges chama de conceitos lógico-jurídicos), seara da Teoria Geral do Direito. Ainda que alguma divergência seja atribuível a tal ou qual jusfilósofo sobre a compreensão dessas categorias, há um razoável grau de certeza sobre seu entendimento. Já a noção de “condição” não guarda tal estatuto jurídico. Sua definição orbita o Direito Civil, no campo dos elementos accidentais do negócio jurídico, um conceito jurídico-positivo, portanto.

Por fim, é imperioso observar que a 1ª CJF desde CONSEF já tratou da matéria afirmando tratar-se de **sanção**, conforme acórdão assim ementado:

*PROCESSO - A. I. Nº 207140.0020/11-4 RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA. RECORRIDOS - SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0146-01/14A ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/12/2017 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACORDÃO CJF Nº 0310-11/17 EMENTA: ICMS. 1. PROGRAMA DESENVOLVE. a) ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. É aplicável a redação dada pelo Decreto nº 11.699/2009, com efeitos a partir de 09/09/2009, a qual estaria “consertando” a legislação anterior, que se encontrava equivocada e fora dos propósitos do próprio programa do DESENVOLVE. Excluídos os períodos de janeiro/08 a agosto/09. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. b) **RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO DA PARCELA NÃO INCENTIVADA. PERDA DO BENEFÍCIO EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. Não há empecilhos legais para a coexistência dos encargos de impontualidade (acréscimos moratórios) com a sanção específica da perda do benefício em relação à fração incentivada, no período em que houve o atraso de pagamento. Mantida a Decisão recorrida.** 2. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS TIDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. SAÍDAS PARA EXPORTAÇÕES INDIRETAS. O recorrido colacionou Registros de Exportação concernentes à sociedade empresária Norberto Odebrecht S/A, com a apresentação das quintas vias (contabilidade) dos documentos fiscais, por intermédio dos quais restaram discriminadas as mercadorias exportadas, os dados do exportador, do importador (Odebrecht Angola Ltda., localizado em Luanda – Angola), em consonância com o art. 590, § 3º, RICMS BA/1997. Mantida a Decisão recorrida para este item. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator quanto à infração 1. Decisão não unânime. (Grifou-se)*

Fixada essa nossa premissa, para a questão estritamente jurídica, deve-se enfrentar aquel’outra: o que cabe ao CONSEF decidir, diante da constatação de que uma sanção foi instituída em um decreto sem sustentação em uma lei?

Ora, a resposta aqui passa, como já aludimos, pelo exame do art. 167 do RPAF. Em se verificando que há, como de fato parece haver, uma incompatibilidade entre o disposto no Regulamento do DESENVOLVE e a Lei do DESENVOLVE (tanto assim que a Lei do DESENVOLVE foi expressamente alterada para incluir a sanção da perda do benefício no mês da impontualidade – art. 9-A), é prudente a aplicação do art. 168 do RPAF para remessa dos autos ao Conselho Superior do CONSEF, a fim de eventualmente comunicar tal fato às instâncias competentes, dando o tratamento que entender adequado às situações não abrangidas pela novel redação da Lei.

MÉRITO (ITEM 4.1.2, fls. 125 a 126) – desarrazoada aplicação da regra sancionatória da perda parcial do benefício.

Com a devida vênia, não trilho o caminho da Recorrente. O exame da ausência, ou não, de razoabilidade na regra regulamentar encontra, aqui sim, óbice no art. 167 do RPAF. Não se poderia, no caso concreto, exigir do auditor fiscal autuante comportamento diverso, já que o dispositivo legal é objetivo. A atividade de cobrança de tributo e constituição de créditos mediante lançamento, como cediço, é vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

MÉRITO (ITEM 4.2, fls. 126 a 132) – aplicação do instituto da denúncia espontânea.

Também aqui, com a devida vênia, não nos parece que o instituto da denúncia espontânea seja aplicável. A responsabilidade pela infração é excluída, no dizer do CTN, para afastar penalidades pecuniárias, e não para afastar toda e qualquer penalidade. Na hipótese, a sanção que se vislumbra é a perda parcial do benefício, e ainda que se reconheça expressão pecuniária vultosa do benefício, não se trata a rigor de uma penalidade pecuniária, i.e., de uma multa.

MÉRITO (ITEM 4.3, fls. 132 a 141) – comentários sobre parecer pretérito da PGE

Relevante debate, já discorrido acima, com nosso posicionamento a respeito do caráter sancionatório da espécie em exame.

MÉRITO (ITEM 4.4, fls. 141 a 144) – violação da razoabilidade e da proporcionalidade e sanção com caráter confiscatório

Já nos posicionamos parcialmente sobre o tema, ao tratar da suposta ausência de razoabilidade na aplicação da norma. Com a devida vênia, não houve. Nem haveria, aqui, se mantida a autuação. Se a regra, com contornos objetivos e que demandam aplicação em estrita legalidade, possui um conteúdo desarrazoado, o foro para sua discussão é outro, e não este CONSEF.

Também não nos parece que a sua aplicação tenha tido efeito confiscatório. Aqui, sim, vale a observação da PGE: a sanção no caso implica atribuir ao contribuinte momentânea e parcialmente regime idêntico àqueles no regime normal de tributação do ICMS. Considerar a cobrança confiscatória implicaria dizer que a cobrança do ICMS sob o regime normal, ela toda, tem caráter confiscatório.

Por fim, uma questão de ordem, aventada pelo Ilustre Causídico na bancada e ventilada nos debates: haver-se-ia de aplicar ao contribuinte a retroatividade benigna própria das normas que modificam os contornos de uma infração tributária (art. 106, inciso I, do CTN) no que se refere aos períodos em que o atraso não atingiu o último dia útil do mês?

Penso que a resposta deva ser positiva. Conforme indicado acima, resta evidente o caráter sancionatório da medida. Se a retroatividade se aplica à norma que dá tratamento mais favorecido ao infrator que aquele aplicável no momento da infração, é de se afastar a perda do benefício, no caso concreto, nos períodos em que o pagamento da parcela não beneficiada ocorreu dentro do mesmo mês.

Do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210319.3004/16-1**, lavrado contra **STANDARD TYRES INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BORRACHAS E POLÍMEROS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$417.129,26**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Tiago de Moura Simões e Paulo Shinyashiki Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR/VOTO VENCEDOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS