

**PROCESSO** - A. I. N° 278936.0002/15-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - BARRY CALLEBAUT BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 5º JJF nº 0223-05/18  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 10/10/2019

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0246-12/19**

**EMENTA:** ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NO CÁLCULO DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. A primeira infração, por erro na determinação no valor da parcela sujeita a dilação de prazo do PROGRAMA DESENVOLVE, inicialmente teve dois erros reconhecidos pelo próprio autuante, a de atualização de piso mínimo de arrecadação e lançamento do diferencial de alíquota no ajuste do saldo apurado no mês, mas insistiu quanto à não apropriação de créditos fiscais de ICMS recebidos em transferências de terceiros, que foi verificado em diligência à ASTEC. Esses créditos foram considerados pela empresa como não vinculados ao projeto incentivado, e, por conseguinte, utilizados para compensação dos débitos de ICMS devidos no mês de apuração do imposto não sujeito à dilação de pagamento, pelo programa de incentivo DESENVOLVE. Obviamente que o valor não sujeito à dilação de prazo, conforme a própria instrução normativa dispõe, são créditos não vinculados ao projeto incentivado e, portanto, fazem parte do cálculo do valor do imposto não incentivado, portanto, não dilatado, respaldado inclusive em parecer da GECOT/DITRI. Infração 1 improcedente. Mantida a decisão recorrida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTAS. **a)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS; e, **b)** OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. Pelo exposto nos autos, as infrações 2 e 3 restaram comprovadas, sendo reduzida a infração 3 com previsão na Lei nº 7.014/96 de 10% para 1%, pelo princípio da retroatividade benigna, o que não se aplica à infração 2, já com 1% desde o lançamento original. Contudo, não acato as demais reduções propostas pelo Relator do voto recorrido, pela ausência de razoabilidade conforme razões expostas neste voto. Assim posto, mantendo a multa no valor original lançado no item 2 e confirme a redução para 1% no item 3. Infrações 2 e 3 procedentes. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata o presente, de Recurso de Ofício decorrente de Decisão em primeira instância neste

Conselho de Fazenda que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 31/03/2015, referente ao lançamento de ICMS no valor de R\$2.575.458,19, em decorrência das seguintes infrações:

*INFRAÇÃO 01 - Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE. Fatos geradores de janeiro a maio e julho de 2012. Multa de 60% - Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$2.458.062,75;*

*INFRAÇÃO 02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Fatos geradores de setembro de 2012, maio, julho a setembro e novembro de 2013. Multa de 1% - Art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$21.790,10;*

*INFRAÇÃO 03 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem(ns) ou serviço(s) sujeito(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Fatos geradores de dezembro de 2012, março a junho, agosto e novembro de 2013. Multa de 10% - Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$95.605,34.*

Foi apresentada impugnação às fls. 31/58 e após a informação fiscal às fls. 83/99, tendo o Recorrente se manifestado às fls. 105/109 e o autuante prestado nova informação fiscal às fls. 137/38.

O auto de infração foi enviado à ASTEC/CONSEF para diligência, acerca da infração 1 por conta da insistência do Recorrente que aponta equívocos nos cálculos do DESENVOLVE relativos à apropriação do crédito fiscal acumulado recebido em transferência de terceiros e o piso mínimo da arrecadação mensal.

Às fls. 147/48 o fiscal diligente conclui a diligência informando que a divergência entre os argumentos do autuante e do autuado está entre os valores lançados na rubrica outros créditos – transferência de saldo credor de ICMS de terceiros. Que de acordo com a Instrução Normativa nº 27/2009, no item 2.2.23 são considerados créditos fiscais não vinculados ao projeto os valores lançados no livro relativo a outros créditos e que as diferenças contestadas se resumem exclusivamente a esta rubrica e apresenta novos demonstrativos às fls. 149/60.

O Recorrente torna a se manifestar às fls. 167/77, reputa pertinentes à correta alteração dos valores mediante consideração do saldo credor recebido de terceiros não vinculados ao projeto e pede pela improcedência ou nulidade da infração 1. A Junta de Julgamento Fiscal julgou o auto Procedente em Parte, com fundamentos no voto abaixo transcrito:

**VOTO**

*O Auto de Infração em lide é composto de 03 (três) imputações fiscais, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.*

*A infração 01 contempla a acusação de recolhimento a menor do ICMS, em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo, prevista no Programa DESENVOLVE. Conforme restou evidenciado nos autos, as divergências principais da metodologia de cálculo utilizada pelos autuantes, em confronto com a que foi aplicada pela empresa autuada, se concretou em 3 (três) pontos fundamentais: "(a) Apropriação do Créditos Fiscais Acumulados recebidos em transferência de terceiros; (b) Lançamento da Diferença de alíquotas do ICMS no ajuste do SAM; (c) Atualização do Piso mínimo de arrecadação pelo IGPM".*

*Quanto à atualização do Piso Mínimo de Arrecadação do ICMS pelo IGPM, restou evidenciado que ocorreu um erro por parte dos autuantes na quantificação dos fatores de correção deste índice de preços. Foram apresentados na peça de defesa os dados da base do IGPM que foram informados para os autuantes no curso da ação fiscal, conforme tabela reproduzida abaixo:*

Período	Piso Mínimo	Índice IGPM Acumulado	Piso Corrigido
01/10/2006 a 01/10/2007	R\$ 444.199,10	5,6748%	R\$ 469.406,51
01/10/2007 a 01/10/2008	R\$ 469.406,51	12,3068%	R\$ 527.175,43
01/10/2008 a 01/10/2009	R\$ 527.175,43	-0,3915%	R\$ 525.111,54
01/10/2009 a 01/10/2010	R\$ 525.111,54	7,7702%	R\$ 568.138,02
01/10/2010 a 01/10/2011	R\$ 568.138,02	7,4622%	R\$ 610.533,61
01/10/2011 a 01/10/2012	R\$ 610.533,61	8,0705%	R\$ 659.806,72
01/10/2012 a 01/10/2013	R\$ 659.806,72		

*Os autuantes cometem equívoco na utilização do valor de R\$659.806,72, como valor do Piso Mínimo de Arrecadação para o cálculo do SDPI (SALDO DEVEDOR PASSÍVEL DE INCENTIVO), nos meses objeto da autuação (janeiro a maio e julho de 2012), pois este valor de piso somente passou a estar vigente para o período entre 01/10/2012 a 01/10/2013, enquanto o período de ocorrência constante no auto de infração, que foi de 31/01/2012 a 31/07/2012, quando o piso mínimo era de R\$610.533,61, conforme restou demonstrado na tabela acima, que foi reproduzida na peça impugnatória. Da mesma forma, foi demonstrado nos autos que em relação às parcelas do ICMS pagas a título de diferença de alíquotas, as mesmas deveriam ser apropriadas no DVNP, ou seja, nos DÉBITOS FISCAIS NÃO VINCULADOS AO PROJETO INCENTIVADO, diferentemente da metodologia de cálculo adotada pelos autuantes.*

*Observo que a partir da leitura do texto da Instrução Normativa SAT/SEFAZ-BA nº 27, de 02/06/2009, que dispõe sobre a apuração do saldo devedor mensal de ICMS a recolher, passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE, que a questão posta em litígio é resolvida de forma bastante clara e objetiva, nos itens 1 e 2, e subitens 2.1 e 2.1.24, não demandando maiores exercícios interpretativos. Vejamos o texto da norma técnica, acima referenciada:*

*1. Para cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, o contribuinte deverá efetuar ajustes sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, expurgando os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo conselho deliberativo do programa.*

*2. O saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE será apurado pela seguinte fórmula:*

$$SDPI = SAM - DVNP + CNVP, \text{ onde:}$$

*SDPI = saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE;*

*SAM = saldo apurado no mês (se devedor, entrará na fórmula com sinal positivo; se credor, entrará na fórmula com sinal negativo);*

*DVNP = débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado;*

*CNVP = créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado. (Redação dada pela Instrução Normativa SAT nº 50, de 25.10.2010, DOE BA de 26.10.2010)*

*2.1. Os débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (DVNP) são os decorrentes das seguintes operações:*

.....  
**2.1.24. Débitos de Diferença de alíquotas;** “

*As normas acima transcritas que compõem a Instrução Normativa nº 27/2009, estabelecem de forma textual que no cálculo do SAM (SALDO DEVEDOR PASSÍVEL DE INCENTIVO), a ser efetuado pelo contribuinte, o valor referente a débitos de diferença de alíquota devem compor o DVNP (DÉBITOS FISCAIS NÃO VINCULADOS AO PROJETO INCENTIVADO).*

*Os autuantes, na fase de informação fiscal, reconheceram os erros apontados pela defesa em relação aos cálculos da parcela relativa ao diferencial de alíquotas, resarcimento do ICMS retido por substituição tributária e utilização do piso no valor de R\$610.533,61. Elaboraram novos demonstrativos do cálculo do DESENVOLVE e também apresentaram o novo demonstrativo de débito para a infração, reduzindo-a para o valor histórico de R\$2.334.910,61 (planilha à fl. 90), tudo conforme documentos apensados às fls. 84/90 deste PAF.*

*O valor remanescente do item 01 da autuação, após as exclusões apontadas acima, está relacionado à utilização dos saldos credores de ICMS (créditos acumulados) recebidos de terceiros, via certificado de crédito, após prévia autorização do Secretário da Fazenda da Bahia. Esses créditos foram considerados pela empresa como não vinculados ao projeto incentivado, e utilizados para compensação dos débitos de ICMS devidos no mês de apuração do imposto não sujeito à dilação de pagamento, pelo programa de incentivo DESENVOLVE.*

*No que concerne a essa parcela remanescente da autuação, há que se observar inicialmente, que em favor da tese do contribuinte, pela possibilidade de compensação dos créditos fiscais recebidos em transferência para a compensação com débitos de ICMS sujeitos a pagamento sem dilação, foi exarado parecer pelo GECOT/DITRI (Gerência de Consultas Tributárias da Diretoria de Tributação do SEFAZ-Ba), formalizado através do processo de consulta em que figurou com parte interessada a empresa ora autuada. O Parecer jurídico de nº 6329/2011, datado de 29/03/2011, anterior portanto ao Auto de Infração e aos fatos geradores lançados no mesmo, apresentou o seguinte conteúdo, reproduzido à fl. 53 dos autos:*

*Através do processo nº 050099/2011-0, a empresa acima qualificada formulou consulta a esta Administração Tributária solicitando orientação no tocante à possibilidade de utilização de créditos fiscais acumulados, recebidos em transferência de terceiros, após a apuração do Saldo Devedor Passível de Incentivo - SDPI, previsto no Programa Desenvolve.*

*Quando da análise da consulta formulada, foi exarado por esta DITRI o Parecer nº 5991/2011, manifestando o entendimento de que os créditos supracitados devem ser computados antes de se chegar à determinação do SDPI, evitando-se o superdimensionamento do benefício concedido através do referido Programa.*

*Entretanto, após nova análise da matéria consultada por parte desta Diretoria de Tributação, foi constatada a necessidade de REFORMA do parecer anteriormente exarado, para firmar o novo entendimento de que a apropriação dos créditos acumulados recebidos em transferência de terceiros deverá ser feita após a apuração do saldo devedor do ICMS a ser incentivado pela dilação de prazo de pagamento. Os procedimentos a serem adotados pela Consulente para fins de escrituração dos referidos créditos devem observar a disciplina contida no art. 109, § 5º, do RICMS/BA.*

*Com efeito, considerando que os créditos fiscais a serem apropriados para fins de apuração do imposto incentivado devem guardar relação direta com a atividade industrial constante do projeto habilitado, conclui-se que os créditos transferidos de terceiros não devem contaminar a apuração do SDPI - Saldo Devedor Passível de Incentivo, visto que não se referem à atividade industrial realizada no estabelecimento.*

**Saliente-se, ainda, a título de maior esclarecimento, que os créditos acumulados acima referidos não podem ser utilizados pela Consulente para pagamento do imposto incentivado, mas apenas para pagamento da parcela do imposto não alcançada pela dilação de prazo prevista no Programa Desenvolve.**

*Cumpre-nos ressaltar, por fim, que conforme estatui o art. 65 do RPAF/Ba, abaixo transscrito, a Consulente fica eximida de qualquer penalidade relativamente ao período em que agiu em observância ao entendimento anterior, que deverá prevalecer até a data em que tiver ciência do novo posicionamento.*

**“Art. 65. A observância, pelo consulente, da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime o contribuinte de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do tributo, que se considera não devido no período.”**

É o parecer.

As conclusões esboçadas no parecer acima transscrito, revelam ser o melhor entendimento jurídico quanto à questão ora em exame, visto que os créditos acumulados recebidos de terceiros não estão vinculados à atividade incentivada, posto que **não são gerados** a partir da atividade industrial desenvolvida pelo contribuinte e beneficiada pelo Programa DESENVOLVE, portanto, não contaminam o cálculo do ICMS a ser dilatado e em decorrência devem ser utilizados exclusivamente na apuração do imposto a ser recolhido sem o benefício da dilação.

Ademais, a própria Instrução Normativa nº 27/2009, já acima referenciada, estabelece no seu item 5, o seguinte regramento quanto à escrituração e apuração do ICMS relativamente aos créditos acumulados recebidos de terceiros:

**5 – O valor do crédito fiscal acumulado transferido de terceiro deverá ser escriturado até o valor do respectivo saldo devedor no Registro de Apuração do ICMS, no quadro relativo à apuração dos saldos, linha “014 – Deduções”, com a expressão “Crédito transferido de terceiro pelo Certificado de Crédito do ICMS nº .... (ou pela Nota Fiscal nº ....)”, admitindo-se, na impossibilidade de absorção total do crédito transferido, a escrituração do saldo remanescente nos meses subsequentes.**

A norma procedural acima transcrita, revela com clareza que os créditos fiscais acumulados recebidos de terceiros, podem ser integralmente compensados no mês de apuração correspondente, alcançando a parcela do ICMS não sujeita à dilação pelo Programa de Incentivo do DESENVOLVE, não compondo os cálculos que formarão o SDPI (saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE).

Observo ainda, que essa questão foi objeto de diligência, perante a ASTEC/CONSEF, que através do Parecer Técnico nº 031/2017, de 07/06/2017, declarou, em relação aos créditos fiscais acumulados recebidos de terceiros, que na metodologia de cálculo adotada para a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher, a empresa autuada considerou os créditos acumulados como parcelas não vinculadas ao projeto incentivado. Que de acordo com a Instrução Normativa nº 27/2009, no item 2.2.23, são considerados os créditos não vinculados ao projeto.

Conforme foi acertadamente observado pela defesa, embora não se altere o cerne das conclusões alcançadas pelo fiscal diligente, este equivocou-se ao invocar o item 2.2.23 da IN nº 27/2009, para respaldar as suas conclusões, quando, na verdade, o mais adequado seria fazê-lo, com fulcro no item 2.2.19 do mesmo diploma normativo, em face da classificação conferida ao CFOPs vinculados aos “créditos recebidos em transferência de terceiros” pelo Convênio S/Nº, de 15.12.1970, nos termos a seguir:

#### **1.600 - CRÉDITOS E RESSARCIMENTOS DE ICMS**

##### **1.601 - Recebimento, por transferência, de crédito de ICMS**

*Classificam-se neste código os lançamentos destinados ao registro de créditos de ICMS, recebidos por transferência de outras empresas.*

*Pelas razões acima expostas, nossa conclusão é no sentido de entender que os procedimentos adotados pelo contribuinte no que se refere à escrituração e utilização dos créditos fiscais acumulados, recebidos de terceiros, não violou a legislação que rege o Programa Desenvolve, visto que tem amparo em resposta de Consulta formulada à DITRI, está com concordância com o item 5 da IN 27/2009 e foi objeto de revisão pela ASTEC/CONSEF.*

*Em decorrência, julgo IMPROCEDENTE o item 01 do Auto de Infração.*

*Em relação às infrações 02 e 03, a defesa acrescentou a possibilidade de aplicação ao caso das disposições contidas no § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, reproduzido no art. 158 do RPAF (REGULAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, que concede aos órgãos julgadores a prerrogativa de reduzir ou cancelar as multas por descumprimento de obrigações acessórias, desde que seja comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não impliquem em falta de recolhimento do imposto. Ressaltou a defendente, que no caso concreto, a infração 02 abarcou tão somente 12 (doze) notas fiscais sem registro na escrita fiscal; e a infração 03, 7 (sete) notas fiscais sem registro escritural, constituindo erro ou equívoco escusável que em nada prejudicou a arrecadação estadual. Pede ainda, em razões subsidiárias, que a multa de 10% que foi aplicada no item 03 do Auto de Infração seja reduzida para o percentual de 1%, considerando a alteração legislativa promovida pela Lei nº 13.461/2015, no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.*

*Sustenta a defesa, que neste caso, deve ser aplicada a retroatividade benigna prevista no Código Tributário Nacional (CTN).*

*Em relação à infração 03, incide a norma contida no art. 106, inc. II, alínea “c”, relacionada à retroatividade benigna, com a seguinte redação:*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*(...)*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*(...)*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

*Observo que neste item 03 da autuação, foi aplicada a penalidade de 10% sobre o valor comercial das entradas tributadas não registradas na escrita fiscal (fatos geradores verificados nos exercícios de 2012 e 2013). Porém, essa multa acessória foi reduzida para 1% por conta da alteração processada na Lei nº 7.014/96, pela Lei nº 13.816, de 21/12/2017, no art. 42, inc. IX. Dessa forma a infração 03 fica inicialmente reduzida de R\$95.605,34 para a quantia de R\$9.560,53.*

*Valho-me ainda, em relação às infrações 02 e 03, da prerrogativa conferida aos julgadores deste CONSEF, contida no art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96, que permite que as multas por descumprimento de obrigações acessórias sejam reduzidas ou canceladas, desde que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e a conduta do sujeito passivo não tenha implicado em falta de pagamento de tributo. No caso concreto, somente 12 (doze) notas fiscais compuseram a infração 02; e, 07 (sete) notas fiscais integraram o débito integrante da infração 03. Os referidos documentos fiscais foram listados nos Anexos de fls. 13 e 14 deste PAF.*

*Em decorrência, reduzo os valores residuais das infrações 02 e 03 em 50% (cinquenta por cento), de forma que os Demonstrativos de Débito das infrações 02 e 03 passam a ter a configuração disposta nas planilhas abaixo reproduzidas:*

#### *INFRAÇÃO 02*

<i>Infração</i>	<i>Débito</i>	<i>Ocorrência</i>	<i>Vencimento</i>	<i>Val. Histórico</i>	<i>Val. Julgado</i>
16.01.02	2	30/09/2012	09/10/2012	8.410,41	4.205,20
16.01.02	2	31/05/2013	09/06/2013	6.904,39	3.452,18
16.01.02	2	31/07/2013	09/08/2013	1.033,20	516,59
16.01.02	2	31/08/2013	09/09/2013	2.080,00	1.040,00
16.01.02	2	30/09/2013	09/10/2013	2.322,00	1.160,99
16.01.02	2	30/11/2013	09/12/2013	1.040,10	520,03
<b>TOTAL</b>					<b>10.894,99</b>

#### *INFRAÇÃO 03*

<i>Infração</i>	<i>Débito</i>	<i>Ocorrência</i>	<i>Vencimento</i>	<i>Val. Histórico</i>	<i>Val. Julgado</i>
16.01.01	3	31/10/2012	09/11/2012	10.666,44	533,32
16.01.01	3	31/03/2013	09/04/2013	13.500,00	675,00
16.01.01	3	30/04/2013	09/05/2013	12.520,78	626,04
16.01.01	3	31/05/2013	09/06/2013	16.658,25	832,91
16.01.01	3	30/06/2013	09/07/2013	14.742,61	737,13

16.01.01	3	31/08/2013	09/09/2013	14.358,32	717,92
16.01.01	3	30/11/2013	09/12/2013	13.158,94	657,95
<b>TOTAL</b>					<b>4.780,27</b>

*Pelas razões acima expostas, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, remanesendo débitos somente em relação às infrações 02 e 03.*

#### **VOTO DIVERGENTE (QUANTO À INFRAÇÃO 03)**

*Peço vênia para discordar do entendimento do nobre colega Relator quanto à infração 03. Efetivamente cabe a aplicação da retroatividade benigna, posto que na autuação foi aplicada a penalidade de 10% sobre o valor comercial das entradas tributadas não registradas na escrita fiscal (fatos geradores verificados nos exercícios de 2012 e 2013). Porém essa multa acessória foi reduzida para 1% por conta da alteração processada na Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 13.816, de 21/12/2017, no art. 42, inc. IX. Dessa forma a infração 03 fica inicialmente reduzida de R\$95.605,34, para a quantia de R\$9.605,34.*

*Inobstante o relator ter conduzido o seu voto mediante a aplicação do Art. 42, § 7º da Lei 7.014/96, discordo da redução da multa além de 1% do valor comercial da mercadoria, haja vista que as mercadorias são tributáveis e foram omitidas da escrituração fiscal e contábil da sociedade empresária. Não tenho como assegurar que a conduta do sujeito passivo não tenha implicado em falta de pagamento de tributo. Nesse sentido, a infração deveria ser mantida no valor de R\$9.605,34.*

*A Junta de Julgamento Fiscal, recorreu de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.*

A JJF recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

#### **VOTO**

Trata-se de Recurso de Ofício, decorrente de lançamento total de R\$2.575.458,19, reduzido após julgamento em primeira instância, para R\$15.675,26, em vista da improcedência total da primeira infração, e da redução das infrações seguintes, decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias, sob a justificativa da ausência de dolo, fraude ou simulação, e a ausência de prejuízos ao fisco.

A primeira infração, por erro na determinação no valor da parcela sujeita a dilação de prazo do PROGRAMA DESENVOLVE, inicialmente teve dois erros reconhecidos pelo próprio autuante, a de atualização de piso mínimo de arrecadação e lançamento do diferencial de alíquota no ajuste do saldo apurado no mês, mas insistiu quanto à não apropriação de créditos fiscais de ICMS recebidos em transferências de terceiros, que foi verificado em diligência à ASTEC.

Esses créditos foram considerados pela empresa como não vinculados ao projeto incentivado, e, por conseguinte, utilizados para compensação dos débitos de ICMS devidos no mês de apuração do imposto não sujeito à dilação de pagamento, pelo programa de incentivo DESENVOLVE.

Obviamente que o valor não sujeito à dilação de prazo, conforme a própria instrução normativa dispõe, dos créditos não vinculados ao projeto incentivado e, portanto, fazem parte do cálculo do valor do imposto não incentivado, portanto, não dilatado, respaldado inclusive em parecer da GECOT/DITRI. Infração 1 Improcedente. Mantida a decisão recorrida.

As infrações 2 e 3, nos valores respectivos de R\$21.790,10 e R\$95.605,34, são decorrentes, respectivamente, de falta de escrituração de notas fiscais de entrada, de mercadorias não tributáveis e tributáveis.

A infração 3 teve inicialmente uma aplicação da multa que era prevista em 10%, porém sofreu alteração conforme Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 13.816, de 21/12/2017, em seu art. 42, inc. IX; embora os fatos tenham ocorrido em 2012 quando ainda era vigente a multa equivalente a 10% do valor das mercadorias, foi aplicado o princípio da retroatividade benigna e a infração 03 foi reduzida de R\$95.605,34 para a quantia de R\$9.560,53, mantendo-se em princípio intacto o valor

da infração 2, que por serem de mercadorias não tributáveis, já continha uma multa prevista de 1%.

No entanto, entendeu o Relator do voto recorrido, atender ao pedido do Recorrente e aplicar uma redução de 50% em ambas infrações, por considerar que não houve conduta dolosa do sujeito passivo e que não houve prejuízos no pagamento do tributo.

Um dos julgadores, contudo, divergiu quanto à redução da multa do item 3, pois, por se tratarem de mercadorias tributáveis, não havia como se assegurar que a conduta do sujeito passivo não tenha implicado em falta de pagamento do tributo.

Consultando as notas fiscais dos demonstrativos às fls. 13 e 14, constato, por exemplo, a Nota Fiscal nº 15 de 12/03/2013 no valor de R\$135.000,00, cuja multa inicial foi de R\$13.500,00, reduzida por conta de dispositivo legal para R\$1.350,00 e por fim, pelo Relator à metade, ou seja, R\$675,00. Trata-se da aquisição de 27.000 Kg de amêndoas secas de cacau, matéria prima utilizada pelo Recorrente na fabricação de chocolates, ou até mesmo na revenda para outros adquirentes, o que não garante ausência de prejuízos ao fisco, como disse a autora do voto divergente.

Além disso, a própria redução legal de 10% para 1% trouxe imensa vantagem ao Recorrente, pois neste caso, poderia se aplicar a presunção legal de saídas de mercadoria sem nota fiscal conforme previsto na Lei nº 7.014/96, em seu art. 4º, parágrafo 4º:

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

Assim, poderia o autuante aplicar alíquota de 17% sobre o valor de R\$135.000,00, que poderia resultar só nesta única nota fiscal, o valor de R\$22.950,00 de imposto, acrescido de multa de 100% conforme art. 42, III, “d”, abaixo transscrito da Lei nº 7.014/96:

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

*d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;*

Dessa forma, só a nota fiscal referida poderia resultar em um lançamento neste auto, de R\$45.900,00 reais, e que, considerando todas as demais notas fiscais cuja base de cálculo foi de R\$956.053,40, seguramente resultaria num lançamento superior a trezentos mil reais; no entanto, inicialmente foi lançada uma multa de R\$95.605,34, legalmente reduzida à metade, para R\$9.560,53, e por fim, por uma concessão legal facultada ao Relator do voto recorrido, reduzida mais vez para R\$4.780,26.

Neste caso, com a devida vênia ao Relator do voto recorrido, eu entendo que a redução é desprovida de razoabilidade, visto como disse a julgadora que divergiu na primeira instância, não haver comprovação de prejuízos ao fisco, e assim, mantenho a multa da infração 3 conforme redução prevista na Lei nº 7.014/96, para valor inicial de R\$9.560,53.

Quanto à infração 2, no valor de R\$21.790,10, foi também reduzida à metade pela primeira instância; neste caso, em decisão unânime, e embora se trate de mercadorias isentas, o Recorrente não trouxe provas de desembolso da conta caixa para aquisição destas mercadorias, o que em tese não comprova ausência de prejuízos ao fisco, visto a falta de comprovação dos registros contábeis dos respectivos pagamentos tornar impossível a presunção de que não houve dolo ou má fé por conta das operações e que o próprio desembolso para a compra destas mercadorias isentas, não tenham sido obtidas com receitas não declaradas.

Em mesa, o presidente da CJF, fez consultas em algumas notas, quando constatou tratar-se de operações diferidas com amêndoas de cacau, o que traz à lume, o fato de que a operação, embora não tributada pelo diferimento, decorre de operações com mercadorias efetivamente tributadas, o que implica em descontrole do fisco, no momento do encerramento do diferimento, o que não impede também a ocorrência de prejuízos ao fisco quanto ao recolhimento de tributos.

Além disso, levando em consideração, o porte do Recorrente, a multa aplicada, de 1%, resultando

em R\$21.790,10 está compatível com a sua capacidade financeira, visto que uma redução pode resultar em descaracterização do efeito pedagógico punitivo, além do que, o eventual pagamento da multa ainda fica sujeito à redução legal, a depender do momento de reconhecimento e quitação dos valores.

Pelo exposto nos autos, as infrações 2 e 3 restaram comprovadas, sendo reduzida a infração 3 com previsão na Lei nº 7.014/96 de 10% para 1%, pelo princípio da retroatividade benigna, o que não se aplica à infração 2, já com 1% desde o lançamento original.

Contudo, não acato as demais reduções propostas pelo Relator do voto recorrido, pela ausência de razoabilidade conforme razões expostas neste voto. Assim posto, mantendo a multa no valor original lançado no item 2 e confirmo a redução para 1% no item 3. Infrações 2 e 3 Procedentes.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para julgar o Auto de infração PROCEDENTE EM PARTE.

#### VOTO DIVERGENTE

Peço vênia ao Ilustre Relator, a quem saúdo pela concisão e acuidade no relatório e no voto, para discordar tão somente em relação à infração 3, no sentido de restaurar a decisão a que chegou a 2ª JJF e manter a redução da penalidade a 50% daquela fixada na legislação, com fulcro no permissivo do art. 158 do RPAF/99. Certo de tratar-se de multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, disso não há dúvida (e decorre, ademais, do tipo infracional descrito no Auto de Infração).

Senhores, antes do mais é preciso recordar que a retroatividade benigna da norma infracional tributária não é favor, é direito! Direito previsto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional: há de se aplicar a penalidade menos severa ao ato infracional ocorrido antes da edição do ato normativo em que a ela, penalidade menos severa, foi instituída. Portanto, este Conselho deve ter em mente que não concedeu favor algum ao aplicar a retroatividade benigna.

Nesse passo, resta saber se algo há de diferente entre a infração 2 e a infração 3 que justifique a redução da multa aplicada em uma delas, mas seja empeço à sua aplicação na outra.

Com a devida vênia do Sr. Relator, repito, não vejo tal óbice.

A infração 2 trata de mercadorias não tributáveis, ou seja, a ausência de registro de entrada de mercadorias no estabelecimento em tese não gera impacto na tributação. A infração 3 trata da ausência de registro de mercadorias tributáveis, porém sem impacto concreto na tributação. Por isso, a segunda penalidade era maior do que a primeira, mas por **opção legislativa** (Lei nº 13.461/2015) passou a ser idêntica: 1% sobre o valor das entradas omitidas.

Ora, onde a lei não distinguiu, não cabe ao intérprete distinguir, já dizia o antigo brocardo latino. Assim, se a lei fixa penalidade idêntica às infrações, e este Colegiado decide reduzir por equidade uma delas, deveria por equidade reduzir também a outra.

Por fim, Senhores Conselheiros, é de bom tom refletir que a penalidade em matéria tributária (assim como em matéria administrativa), quando em liça o descumprimento de deveres formais, instrumentais (ditas obrigações tributárias acessórias), deve ter em mira, sim, o potencial dissuasório de seu valor, sem que implique enriquecimento sem causa. A Administração Tributária não se consorcia com a “indústria de multas”.

Ora, nesse passo, acredito que a penalidade total que este Auto de Infração infligiria ao Sujeito Passivo se mantida a decisão originária, da ordem de R\$15.675,26, atinge de modo mais do que suficiente o caráter dissuasório para que este seja encorajado a não mais descumprir obrigações acessórias. Em eventual descumprimento posterior, esta redução não se dará, e o Sujeito Passivo terá, enfim, o efeito pedagógico que a graduação da penalidade, por dosimetria, poderia ser aplicada por este Colegiado.

Entra em questão aquela “permeabilidade de princípios” entre o Direito Penal e o Direito Tributário Sancionador, de que nos fala PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA, in *Direito Tributário Sancionador*, São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 265 a 277, pois com lembra o autor, as reflexões sobre o tema encontram-se muito mais desenvolvidas e devem ser examinadas – como no caso do instituto da dosimetria.

Nesse sentido, portanto, com todas as vêrias, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## 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, **PROVER EM PARTE** o Recurso de ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278936.0002/15-0**, lavrado contra **BARRY CALLEBAUT BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$31.350,63**, previstas no art. 42, incisos IX e XI da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Paulo Shinyashiki Filho e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de Agosto de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS