

A. I. Nº - 299326.0006/18-0  
AUTUADO - MIX DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI  
AUTUANTE - ARLINDO AMORIM PEREIRA  
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 31/10/2019

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0160-04/19

**EMENTA: ICMS. 1.** PROGRAMA DESENVOLVE. FALTA DE PAGAMENTO NO PRAZO REGULAMENTAR DE PARCELAS NÃO SUJEITAS A DILAÇÃO DO PRAZO PARA PAGAMENTO. PERDA DO BENEFÍCIO EM RELAÇÃO A ESTES MESES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 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. nº 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. **2.** DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. **a)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Revisão efetuada pelo autuante possibilitou a redução das penalidades relacionadas a ambas as acusações. Infrações 02 e 03 parcialmente subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência teve sua expedição ocorrida em 04/06/2018 com o fito de reclamar crédito tributário no montante de R\$556.273,36 em decorrência das seguintes imputações:

1 – “Recolheu a menor o ICMS no total de R\$487.334,88, em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo relativamente aos meses de junho/16, junho/17, julho/17, agosto/17 e dezembro/17, perdendo o direito em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve”. Enquadramento legal: Arts. 37 e 38 da Lei nº 7.014/96 c/c os arts. 4º e 18 do Decreto nº 8.205/02. Multa aplicada de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “F” da Lei nº 7.014/96.

2 – “Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal”. Multa no total de R\$67.221,08, correspondente a 1% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas, com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

3 – “Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal”. Multa no total de R\$1.717,39, correspondente a 1% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas, com previsão no Art. 42, inciso XI da Lei nº 7.014/96.

Notificado do lançamento, o autuado, por intermédio de seu Procurador, conforme instrumento de procuração constante às fls. 174 a 176, ingressou com a Impugnação de fls. 76 a 86, onde, após tecer considerações iniciais, ingressou nas Razões de Defesa propriamente ditas, na forma a seguir sintetizada.

No tópico que intitulou “O Conflito entre a Lei e o Decreto. Princípios de Hermenêutica”, firmou que é beneficiário do programa Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica

do Estado da Bahia – DESENVOLVE que lhe permite, dentre outros benefícios, a dilação de uma parte do imposto devido por um período de até 72 (setenta e dois) meses, sendo que o restante da parcela não incentivada tem previsão de quitação, conforme determinava a legislação da época dos fatos geradores, na mesma data prevista para o pagamento do ICMS de todas as empresas submetidas ao regime normal de tributação, ou seja, no dia 9 do mês subsequente.

Isto posto, pontuou que o programa DESENVOLVE foi instituído pela Lei nº 7.980 de 12/12/2001, com efeitos a partir de 01/01/2002 trazendo as seguintes situações motivadoras da exclusão do contribuinte do programa:

*Art. 9º - Implicará cancelamento da autorização para uso dos incentivos do Programa:*

*I - a ocorrência de infração que se caracterize como crime contra a ordem tributária.*

*II - inobservância de qualquer das exigências para a habilitação do estabelecimento ao Programa, durante o período de sua fruição.*

*Parágrafo único - O cancelamento da autorização, nos termos deste artigo implicará no vencimento integral e imediato de todas as parcelas vincendas do imposto incentivado pelo Programa, com os acréscimos legais;*

Neste sentido, destacou que, em nenhum artigo da Lei originária do DESENVOLVE, houve a determinação de cancelamento ou exclusão do benefício de contribuinte que não realizasse o pagamento da parcela do tributo não incentivado no prazo regulamentar, uma vez que a punição para esse comportamento já era regularmente prevista na Lei nº 7.014/96 e no Decreto nº 6.284/1997 (RICMS) que o reproduzia e que se limitava à exigência do imposto (caso não fosse recolhido) com o acréscimo tributário do tempo de leniência.

Em seguida, pontuou que, em 03/04/2002, houve a aprovação do Regulamento do DESENVOLVE pelo Decreto nº 8.205 que originalmente previa o seguinte:

*Art. 4º - O recolhimento do ICMS pelo beneficiário do DESENVOLVE obedecerá às normas vigentes na legislação do imposto.*

*Parágrafo único - As parcelas do imposto cujo prazo tenha sido dilatado serão recolhidas até o dia 20 do mês de vencimento.*

(...)

*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.*

*Parágrafo único - A empresa voltará a gozar do financiamento após a regularização total das obrigações vencidas, não tendo direito, entretanto, ao benefício relativo àquelas parcelas correspondentes aos meses em que realizou o pagamento com atraso.*

Destacou, em seguida, que a redação original do Regulamento do DESENVOLVE somente previa a perda do benefício nas hipóteses de atraso do pagamento do ICMS normal por três meses consecutivos ou seis meses alternados. Somente em agosto de 2005, a redação do Art. 18 foi modificada para determinar a perda do benefício mensal pelo simples atraso no pagamento da parcela não incentivada. Nestes termos:

*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. (Redação do art. 18 de acordo com o art. 7º do Decreto nº 9.513, de 10 de agosto de 2005.)*

Acrescentou que, pela leitura do Decreto referenciado, o recolhimento do tributo incentivado (dilatado) deverá ser efetuado até o dia 20 do mês de vencimento, sendo que o recolhimento normal do ICMS para as empresas sujeitas ao regime normal de tributação era (e ainda é) o dia 9 (nove) do mês subsequente ao dos fatos geradores do tributo consoante determinação contida no art. 332 do RICMS (Dec. nº 13.780/2012), o que, desta forma, a parcela do tributo não sujeita ao benefício do DESENVOLVE deverá ser recolhida até o dia nove do mês subsequente ao dos fatos geradores.

Nesta vertente considera que, no caso em debate, vê-se com precisão que foi somente a partir de 10/08/2005 que o decreto trouxe uma penalidade que não estava prevista na Lei instituidora do

DESENVOLVE, cominando a perda do benefício relativo ao mês em que o contribuinte atrasar o pagamento da parcela do ICMS não incentivado, sustentando que durante o período entre a edição da Lei do DESENVOLVE (efeitos a partir de 01/01/2002) e do Decreto nº 9.513 de 10/08/2005 (que deu nova redação ao art. 18 do Regulamento) a punição para o contribuinte que atrasasse até dois meses o pagamento da parcela não incentivada do ICMS era tão-somente o acréscimo moratório previsto na Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS).

Sustenta que foi o Decreto nº 9.513/2005 que inovou o ordenamento trazendo a penalidade da perda do benefício, fundamento este utilizado pelo autuante na presente demanda, perguntando se era possível ao decreto veicular tal penalidade.

Passou a discorrer sobre a viabilidade de que um decreto possa determinar uma penalidade não prevista na Lei instituidora do tributo, ou no caso, do benefício fiscal, reportando-se a princípios constitucionais, limites da lei e do decreto, para, dentre outras considerações, referir-se ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), recepcionado pelo ordenamento constitucional de 1988 como Lei Complementar, que determina os limites estritos da norma infra legal, nestes termos:

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*(...)*

*V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

*(...)*

*Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.*

Nesse sentido, diz que, sob qualquer critério de hermenêutica, seja pela forma literal ou sistêmica, outra conclusão não é possível senão a de que é vedada a instituição de penalidades por Decreto, pois o seu conteúdo e alcance não podem ir além do que a Lei previu, discorrendo em seguida sobre a diferenciação entre o que é infração e penalidade.

Sustentou que não poderia passar despercebida pela própria Administração Tributária e os exemplos são largos dessa compreensão, tanto que o próprio Regulamento do ICMS instituído pelo Decreto nº 13.780/2012 não trouxe qualquer tipo de penalidade em seu bojo como fazia o regulamento anterior (Dec. nº 6.284/97), que também somente repetia as penalidades previstas na Lei do ICMS (Lei nº 7.014/96), acrescentando que tanto é assim que somente em 21/12/2017 foi promulgada a Lei Estadual nº 13.816 que acrescentou o Art. 9º - A à Lei nº 7.980/2001 (Lei do programa DESENVOLVE), consoante a seguinte redação:

*Art. 9º-A - A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, até o último dia útil do mês do vencimento, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.*

Com esse argumento, sustenta que somente a partir de dezembro de 2017 foi que a Lei em sentido estrito trouxe ao ordenamento jurídico uma penalidade para o contribuinte habilitado nos benefícios do DESENVOLVE que recolhesse o ICMS normal após o último dia útil do mês do vencimento. Desta maneira, indagou qual seria a razão da existência dessa lei se fosse lícito ao Chefe do Executivo Estadual poder estabelecer infrações e penalidades por decreto? Nesse sentido, acrescentou que foi necessária a promulgação de uma Lei, seguindo todo o rito previsto para o seu estabelecimento, uma vez que já se tem a devida consciência de que os decretos anteriores que estabeleciam penalidades se encontravam em posição de invalidade jurídica quanto a esta questão.

Em relação às infrações 2 e 3, diz que calha demonstrar, através da apresentação dos livros Registro de Entrada, que não houve falta de escrituração das notas de entradas de mercadorias,

tendo sido apurado e recolhido o imposto devido com base na escrituração existente, sustentando que em todo o período objeto das verificações fiscais, 01/01/2015 a 31/12/2017, o tributo estadual foi apurado e recolhido regularmente, com base na escrituração sua escrituração fiscal, a qual foi feita de conformidade com as normas contidas nos Convênios ICMS S/N, de 1970 e 57, de 1995.

Em conclusão, requereu a recepção e o processamento da presente IMPUGNAÇÃO para que, ao final, seja decretada a NULIDADE, ou mesmo a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração guerreado.

O autuante apresentou a Informação Fiscal de fls. 180 a 183, onde, em relação a Infração 01, reproduziu excertos extraídos do Voto contido no Acórdão JJF N° 0196-02/18, que analisar a determinação do art. 18 do Decreto n° 8.205/02, que aprovou o Regulamento do Programa DESENVOLVE, instituído pela Lei n° 7.980, de 12 de dezembro de 2001, redação vigente na época da ocorrência do fato, onde infere-se que a determinação é expressa: caso o contribuinte não recolha no prazo regulamentar a parcela mensal não incentivada, este perderá o benefício fiscal do programa naquele mês, acrescentando, ainda, que o benefício concedido pelo Programa DESENVOLVE quanto ao prazo dilatado da parcela do ICMS, é condicionado, ao pagamento na data regulamentar do ICMS não dilatado. Após reproduzir outros trechos relacionados ao mencionado voto, com base nele, mantém a infração 01.

Em relação à infração 02, (citada equivocadamente como se fosse infração 01), que trata de penalidade por descumprimento de obrigação de natureza acessória em razão da falta de escrituração de notas fiscais de entrada sujeitas a tributação em seus livros fiscais, esclareceu que, em acordo com orientação do seu supervisor, foi concedido prazo para refazimento e retransmissão de novos arquivos referentes ao SPED com as devidas correções, em função das alegações dadas pelo contribuinte, não só no AI, como também em reunião com os responsáveis pela empresa, sendo considerados os novos arquivos transmitidos, permanecendo a existência da infração no valor histórico de apenas R\$681,36 que, se houver concordância deste egrégio conselho, deve ser aceito como o novo valor do Auto de Infração.

Naquilo que diz respeito a infração 03, que também se refere a falta de escrituração de documentos fiscais de entradas de mercadorias, não sujeitas a tributação, trouxe os mesmos argumentos apresentados para o item anterior, pontuando que sendo considerados os novos arquivos transmitidos, permanece a existência da infração autuada e o valor histórico passa a ser de R\$15.009,55 que, se houver concordância deste egrégio conselho, deve ser aceito como o novo valor do Auto de Infração.

O autuado foi cientificado a respeito da Informação Fiscal, consoante docs. fls. 198 e 199, porém, não se manifestou.

## VOTO

O Auto de Infração sob análise versa sobre três acusações que totalizam o montante de R\$556.273,36, de crédito reclamado, sendo que o autuado, em seus pedidos finais, pugnou, de forma genérica, pela nulidade do mesmo, sem pontuar de forma objetiva no bojo da peça defensiva uma motivação para a decretação da nulidade do lançamento, a qual, no seu todo, não pode ser acolhida, vez que foram observadas pelo autuante as normas previstas pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF-BA na sua execução. Afastada, portanto, a nulidade suscitada.

Adentrando ao mérito da autuação, a infração 01 no total de R\$487.334,88 está relacionada à perda do benefício fiscal pelo autuado atrelado ao programa Desenvolve, das parcelas sujeitas a dilação do prazo para pagamento, ante a falta de pagamento no prazo regulamentar das parcelas não incentivadas, em relação aos meses de junho/16, junho/17, julho/17, agosto/17 e dezembro/17.

Não há, nos autos, qualquer questionamento no sentido de que o pagamento das parcelas não sujeitas a dilação do prazo para pagamento foi efetuado ou não no prazo regulamentar, portanto não existe qualquer dúvida a este respeito. Aliás, não existe comprovação nos autos de que

sequer houve o pagamento das parcelas não sujeitas a dilação do prazo. O que autuado questiona é que a perda do benefício fiscal, nos períodos autuados, ocorreu com base em previsão constante no Decreto nº 8.205/02, em total conflito com a Lei nº 7.980/01 que instituiu o DESENVOLVE, a qual não continha previsão de cancelamento ou exclusão do benefício pelo contribuinte que não efetuasse o pagamento da parcela do tributo não incentivado no prazo regulamentar, só ocorrendo essa previsão na referida Lei a partir de 21/12/2017 ocasião em que foi acrescentada à mesma o Art. 9º-A.

Não vejo como prevalecer à tese defensiva. Isto porque, de imediato, há de se considerar que o alegado conflito entre a Lei nº 7.980/01 e o Decreto nº 8.205/02 que regulamentou o Programa Desenvolve, especificamente no seu Art. 18 do Decreto nº 8.205/02, em razão de não existir na lei que instituiu o programa previsão de supressão do benefício em caso de falta de pagamento da parcela não incentivada no prazo regulamentar, observo que os artigos 5º e 8º da referida Lei, autorizam o regulamento a estabelecer os procedimentos para apuração e recolhimento do ICMS e os critérios e condições para enquadramento no programa e fruição de seus benefícios.

Para o deslinde da questão, temos que considerar que os fatos geradores aqui enfrentados ocorreram em 2016 e 2017 enquanto que a determinação do Art. 18 do Decreto nº 8.205/02, que aprova o Regulamento do Programa DESENVOLVE, instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, em sua redação vigente na época da ocorrência dos fatos geradores, assim se apresenta: *“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”* (Redação vigente a partir de 10 de agosto de 2005).

Desta maneira, pela leitura do dispositivo acima transcrito, infere-se que a determinação é expressa: caso o contribuinte não recolha no prazo regulamentar a parcela mensal não incentivada, perderá o benefício fiscal do programa naquele mês, não se podendo perder de vista que estamos diante de um benefício incentivado o qual é condicionado ao pagamento na data regulamentar da parcela do ICMS não dilatado.

Neste sentido, tem-se que a quitação da parcela não dilatada no prazo regulamentar afigura-se como uma condição para que as empresas beneficiárias possam desfrutar do benefício fiscal instituído, enquanto que a perda do benefício no mês constitui-se, portanto, em consequência direta do descumprimento da regra prevista no artigo citado, em obediência à norma contida no Art. 38 da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido:

*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.*

Com efeito, a consequência da falta de recolhimento no prazo da parcela não dilatada, não pode ser encarado, assim, como uma sanção ou penalidade, apenas como perda do benefício condicionado, em relação ao período em que não ocorreu no prazo regulamentar o pagamento da parcela não dilatada.

Por oportuno, convém ressaltar que fuge da competência das Juntas de Julgamento Fiscal apreciar e decidir quanto a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme previsão expressa do Art. 167, inciso III do RPAF/BA.

Convém aqui ressaltar que esta matéria aqui sob apreciação se reveste em jurisprudência pacífica e unânime neste órgão julgador administrativo conforme se pode inferir através de diversas decisões proferidas em sede de 2ª Instância a seguir, por exemplo, mencionadas: Acórdãos CJF nºs 0209-11/13, 0064-13/13, 0424-13/13, 0042-11/14, 0215-13/12, 0223-11/13, 0292-13/13, 0369-11/13, 0393-12/13, 0044-12/14, 0329-12/12, 0046-12/13, 0104-12/14, 0251-11/15, 0312-11/15, 0314-11/14, 0182-12/16 e 0237-12/15.

Desta maneira restando caracterizado que o autuado deixou de recolher o ICMS da parcela mensal não sujeita à dilação de prazo nos períodos fiscalizados, a aplicação da regra prevista no Art. 18

do Dec. nº 8.205/02 se encontra correta, acarretando 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.

No tocante as infrações 02 e 03, ambas se referem a penalidades aplicadas pelo descumprimento de obrigação acessória no tocante a falta de registro de notas fiscais de entradas na escrita fiscal do autuado, sendo a primeira relacionada a mercadorias tributáveis, com multa no valor de R\$67.221,08, enquanto que a segunda reflete multa no total de R\$1.717,39.

Assim é que, quando da Informação Fiscal, o autuante declarou que em consequência de reuniões realizadas com o representante da empresa, foi autorizado que o autuado retransmitisse novos arquivos referentes ao SPED, com as correções devidas, situação esta que possibilitou a redução de ambas as infrações.

Apesar de constar uma clara inversão das acusações pelo autuante nos itens 2 e 3 da Informação Fiscal, fl. 182, inclusive com indicação equivocada dos valores que seriam os remanescentes para cada infração (2 e 3), que constam na peça elaborada pelo autuante como sendo para a infração 01 o valor de R\$681,37, enquanto que a infração 03 seria no valor de R\$15.011,17, o que representaria uma clara majoração do valor autuado, ao examinar as novas planilhas elaboradas pelo autuante constatei que a de fls. 187 a 197, se relaciona a infração 02, a qual totaliza R\$15.011,17, enquanto que a planilha de fls. 184 a 186 se refere a infração 03, a qual foi reduzida para o valor de R\$681,37.

Feitas estas colocações, vejo que são situações incomuns o procedimento descrito pelo autuante na Informação Fiscal na medida em que, após a lavratura do Auto de Infração, não existe a possibilidade de retransmissão de novos arquivos para corrigir erros ou inconsistências presentes nos arquivos anteriormente transmitidos. Esta seria, em tese, uma condição para se manter as penalidades no valor originalmente aplicada.

Ocorre, entretanto, que as retransmissões foram autorizadas e os arquivos recepcionados, o que não se pode deixar de considerar, visto que ficaram evidenciados equívocos passíveis de correção, o qual deveria ter ocorrido antes da autuação.

Isto posto, acolho os novos demonstrativos elaborados pelo autuante e julgo parcialmente subsistentes as infrações 02 e 03 nos valores respectivos de R\$15.011,17 e R\$681,37, de acordo com as planilhas de fls. 187 a 197 (infração 02) e 184 a 186 (infração 03).

Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, sendo procedente a infração 01 no valor de R\$487.334,88 e parcialmente procedentes as infrações 02 e 03 na forma acima posta.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299326.0006/18-0**, lavrado contra **MIX DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$487.334,88**, acrescido da multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais, além das penalidades por descumprimento de obrigações de natureza acessória no total de **R\$15.692,54**, previstas pelos incisos IX e XI do mesmo dispositivo legal citado e dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de setembro de 2019.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR