

**PROCESSO** - A. I. N° 206973.0001/17-0  
**RECORRENTE** - ASSA ABLOY BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 037-03/18  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 04/12/2020

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0222-12/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO. A Instrução Normativa nº 27/2009, prevê a possibilidade de mais de uma Resolução ativa. A Resolução que transfere a titularidade do benefício para a incorporadora, permanece vinculada aos produtos contidos no projeto original da incorporada, não podendo transferir mais benefícios do que a incorporada possui. Reconhecida e recolhida parte da exação. Invoca-se a devida inteligência do art. 100, parágrafo único do CTN, no qual, afasta a cobrança de multa aplicada sobre o imposto lançado. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão do acórdão da 3<sup>a</sup> JJF N° 0037-03/18, que julgou Procedente o Auto de Infração objeto deste relatório, lavrado em 20/09/2017, para exigir ICMS no valor de **R\$1.249.701,11**, bem como à aplicação de multa no percentual de 100%, pela constatação da seguinte infração:

*Infração 01 - 03.08.05 – Recolhimento a menor do ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal – dilação de prazo para pagamento de ICMS – relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando, assim, o seu pagamento. Conforme DEMONSTRATIVO anexo e planilhas que serviram de base. Infração verificada nos meses de maio a julho, setembro e dezembro/2016.*

A 3<sup>a</sup> JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transrito, julgando Procedente o Auto de Infração por unanimidade.

**VOTO**

*Quanto às preliminares da defesa relativa à arguição de nulidade do auto de infração, afirmo que compulsando os autos, verifico que não há falar em cerceamento de defesa ou em falta de clareza na acusação fiscal, pois é incontroverso que a defesa discutiu a matéria objeto do lançamento em profundidade, tendo a Impugnante exercido seu direito de defesa desde o primeiro momento, demonstrando clara compreensão do motivo da autuação, da forma de apuração do imposto, tendo exercido o contraditório em sua completude, atendendo aos desígnios da ampla defesa, e dos demais princípios do processo administrativo fiscal.*

*Ainda sobre à arguição de nulidade, desta feita analisando o argumento de que a exação é nula, porque a Impugnante efetuou os cálculos da parcela sujeita ao Desenvolve, seguindo orientação asseverada em precedente determinado pelo CONSEF conforme ACÓRDÃO CJF 0446-13/13, e em pareceres da DITRI 06483/2010 e 05024/2012, concluindo que o auto de infração em tela é nulo pois é contraditório em relação às orientações deduzidas das citadas fontes esporadas pela própria SEFAZ, firmo entendimento de que:*

*Quanto aos pareceres da DITRI 06483/2010 e 05024/2012, no qual alega a defesa ter a Impugnante colhido a orientação de que é possível adotar no cômputo da parcela de incentivo fiscal duas ou mais resoluções ativas para a mesma empresa, concluo que, nesse aspecto, a interpretação da defesa dos pareceres da DITRI estão corretos, não restam dúvidas de que é possível mais de uma resolução sendo utilizada pela mesma empresa para cômputo da parcela de incentivo fiscal promovido pelo Programa Desenvolve, pois existem diversas modalidades de benefícios/incentivos fiscais albergados pelo DESENVOLVE, cada um vinculado, conforme resolução específica, ao seu respectivo projeto aprovado. Conforme se pode verificar do Art. 1º do Decreto*

8.205/2002, onde estão definidas as diversas diretrizes albergadas pelo escopo do PROGRAMA DESENVOLVE.

Sendo assim, é perfeitamente possível e usual a edição de mais de uma resolução para uma única empresa, desde que cada uma seja vinculada a seu projeto específico e obedeça as suas condições intrínsecas. Assim, à despeito de coexistirem numa mesma empresa, devem referir-se a situações absolutamente distintas, podendo cada uma destinar-se a aspectos diversos, como por exemplo: novo empreendimento; expansão; reativação; modernização; ampliação, etc.

Porém, no caso em tela, o que se verificou foi a utilização dos termos da Resolução 125/2005 deferida para fins de IMPLANTAÇÃO da empresa Udinese, que fabricaria, conforme seu contrato social “acessórios para esquadrias de alumínio, madeira e pvc, puxadores para portas de vidros, grades de alumínio, telas mosquiteiras, apoios para banheiros, guarda sóis, esquadrias de alumínio, palheta de alumínio, trefilados de latão, artefatos forjados, fundidos ou usinados”, concomitantemente com a Resolução 71/2005 deferida para a Impugnante condicionada à AMPLIAÇÃO da produção de cadeados, cilindros e fechaduras para móveis, fechaduras residenciais, artigos tetra chaves, dobradiças, acessórios, esquadrias e peças usinadas, injetadas e estampadas.

É de clareza solar, portanto, que os alegados pareceres da DITRI não serve de paradigma para o procedimento perpetrado pela Impugnante, assim decido afastar esta alegação da defesa.

Quanto ao acórdão CJF 0446-13/13 do CONSEF, também citado pela defesa como paradigma para sua conduta e para sustentar seu argumento de decisão contraditória ao presente auto de infração, verifico que este também não lhe pode ser útil, pois conforme a decisão em questão, se depreende facilmente que este acórdão, em verdade, decidiu pela impossibilidade da adoção pela Impugnante da prerrogativa prevista pela Resolução 125/2005, quanto a não adoção da base de recolhimento do ICMS prevista inicialmente para a autuada, senão vejamos:

CJF 0446-13/13

“Este piso no valor de R\$276.681,44, inexistente para a Udinese, já estava estabelecido para a Papaiz antes da incorporação, na Resolução 71/2005 [Papaiz: Resolução 71/2005, piso de R\$276.681,44, Classe 1= dilação de 90%].”

“E, sobre o valor que ultrapassasse este piso de R\$276.681,44, a Papaiz podia aplicar a dilação de 90% do saldo devedor relativo às operações próprias (Classe I), ou seja, 90%, porque este era o percentual que a Papaiz já possuía antes da incorporação, nos termos da Resolução DESENVOLVE 71/2005.” Grifei.

Portanto, concluo que os evocados pareceres da DITRI e o ACÓRDÃO CJF 0446-13/13, nunca poderão servir de esteio à defesa, sob a alegação de representar posicionamento contrário ao auto de infração, de forma que resta afastada a alegação da ocorrência da non venire contra factum proprium.

Em referência à preliminar de nulidade por descumprimento do devido processo legal sob a alegação de que os procedimentos da fiscalização desrespeitou a IN 47/2011 quanto ao que determina seus itens 1.1, 1.2 e 1.3, para fins de auditoria de empresas habilitadas ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica, tendo neste sentido salientado a defesa que ao não aplicar a Resolução 125/2005, a Auditora feriu frontalmente a norma contida no item 1.2 da IN 47, discordo do que enfatiza a defesa, pois conforme já explicado a aplicação da Resolução 125/2005 está restrita ao delimitado em seu texto. Refere-se, portanto, à fabricação dos produtos que especifica e que faz parte do objeto contratual da extinta UDINESE, empresa incorporada pela Impugnante.

Sendo assim, considerando que estes produtos não foram produzidos pela autuada, conforme demonstrarei adiante, não há falar em descumprimento do devido processo legal em vista da não aplicação, pela Autuante, dos termos da Resolução 125/2005 nos cálculos do incentivo fiscal da Impugnante.

Destarte, preliminarmente concluo que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos, de modo que afasto qualquer pretensão quanto à sua nulidade.

Adentrando ao mérito, relembro que o Auto de infração sob julgamento versa sobre uma única infração arrolada pelo código 03.08.05, que identifica a conduta infracional referente ao recolhimento a menos do ICMS relativo à parcela não dilatável, determinada em função do benefício fiscal decorrente do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia, em razão de erro na determinação em valor a mais que o permitido da parcela do ICMS sujeita a dilação de prazo.

Depreende-se dos autos que a Autuante considerou que o valor da parcela do ICMS passível de dilação do prazo para pagamento, foi calculado em valor superior ao permitido pelas resoluções expedidas pelo Conselho Deliberativo do Desenvolve para fruição pela autuada, e, por conseguinte, resultou no cálculo e recolhimento do valor do ICMS mensal, não passível de dilação, em valor inferior ao devido.

*O fato é que originalmente a Impugnante detinha o benefício do PROGRAMA DESENVOLVE apenas em função da Resolução 71/2005 (fl. 66), que lhe permitia usufruir do benefício de dilação de prazo de 72 meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às suas próprias operações, a partir do valor do ICMS mensal devido que ultrapassasse o limite base de R\$ 276.681,44, valor esse passível de atualização anual pelo IGP-M, o qual no período autuado já perfazia os valores de R\$ 429.024,17 (PERÍODO DE JUL/14 A OUT/14); R\$ 442.400,80 (PERÍODO DE NOV/14 A OUT/15) e R\$ 486.664,33 (A PARTIR DE NOV/15).*

*Verifiquei que a controvérsia de maior repercussão financeira esta circunscrita à análise da possibilidade ou não da fruição pela autuada dos termos para o cálculo da parcela dilatável, previstos na Resolução 125/2005, a qual prevê a possibilidade de dilação de todo o valor do ICMS mensal devido pela Impugnante, sem a limitação originalmente definida pela Resolução 71/2005 demonstrada acima.*

*A polêmica se desdobra no fato de que a Resolução 125/2005 não foi originariamente destinada à Impugnante. Inicialmente foi destinada à empresa UDINESE NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ESQUADRIAS LTDA.*

*Todavia, como a UDINESE foi incorporada pela Impugnante e esta, posteriormente, obteve do Conselho Deliberativo do Desenvolve a transferência dos benefícios inerentes à Resolução 125/2005 para si, através da Resolução 176/2006, passou a Impugnante, desde então, a calcular a parcela do ICMS dilatável, sem deduzir o limite base de recolhimento mensal definido originalmente pela Resolução 71/2005.*

*Este procedimento de cálculo do benefício do Programa Desenvolve praticado pela Impugnante, tendo como paradigma a Resolução 125/2005, já havia sido questionado pelo fisco através da imputação relativa à infração 08 contida no A.I. n.º 147323.0071/11-9, abrangendo o período de fev/2007 a dez/2010, a qual foi impugnada e objeto de julgamento pelo CONSEF através do ACORDÃO CJF 0446-13/13, que entendeu pela sua improcedência, a despeito de discordar do procedimento da autuada de não adotar o limite base de recolhimento, conforme já demonstrado acima.*

*Devo registrar também que houve outro questionamento por parte do fisco com relação a esta questão do cálculo do DESENVOLVE, perpetrado pela lavratura do A.I. n.º 206973.0010/14-5, relativamente ao período jan/2011 a jun/2014, que foi objeto de julgamento pelo CONSEF na 4ª JJF através do ACÓRDÃO 0080-04/17, cujo desfecho foi pela procedência em parte da acusação fiscal, restando decidido de forma incontroversa pela impossibilidade da Impugnante proceder o cálculo da parcela dilatável do ICMS mensal devido, sem respeitar o limite base previsto pela Resolução 71/2005.*

*A defesa baseia sua contestação quanto ao mérito, alegando que a Autuante procedeu a revisão dos cálculos levando em consideração apenas o incentivo fiscal concedido para fruição pela autuada através das Resolução 71/2005.*

*Assim, verifiquei dos cálculos demonstrados às fls. 23, que de fato a Autuante, atendendo a Resolução 71/2005, considerou:*

1. *a dilação de prazo de 48 meses para pagamento da parcela dilatável;*
2. *a fruição do benefício fiscal a partir do valor do ICMS mensal devido que ultrapassou o piso previsto originalmente de R\$ 276.681,44, (Art. 2º Res. 71/05), o qual atualizado pelo IGP-M no período autuado, já perfazia os valores de R\$ 429.024,17 (PERÍODO DE JUL/14 A OUT/14); R\$ 442.400,80 (PERÍODO DE NOV/14 A OUT/15) e R\$ 486.664,33 (PERÍODO DE NOV/14 e DEZ/15);*
3. *o percentual do ICMS devido mensalmente passível de dilação de 90% (Art. 1º, II da Res. 71/05), após a dedução do piso explicado no item anterior.*

*Rechaço a alegação da defesa quanto a ter direitos a que o cálculo do benefício fiscal em tela adote os termos da Resolução 125/2005, que a enquadra na Classe III da Tabela I e não estabelece qualquer restrição, nem tampouco piso mínimo de contribuição, pelas seguintes razões:*

- a) *as resoluções expedidas para fins de fruição do benefício do PROGRAMA DESENVOLVE, estão precipuamente atreladas ao projeto definido no protocolo de intenções da empresa interessada. E, portanto, para fazer jus aos benefícios não basta simplesmente incorporar a beneficiária do respectivo incentivo fiscal, é absolutamente necessário que a empresa incorporadora execute o projeto que estava atrelado à resolução. No caso, a Resolução 125/2005. O que não se observa da análise dos autos;*
- b) *a Resolução 125/2005 foi deferida para fins de IMPLANTAÇÃO de uma indústria de artefatos de metais comuns e polímeros, e conforme objeto social da Udinese (EMPRESA INCORPORADA PELA IMPUGNANTE), isto representaria a fabricação de “acessórios para esquadrias de alumínio, madeira e pvc, puxadores para portas de vidros, grades de alumínio, telas mosquiteiras, apoios para banheiros, guarda sóis, esquadrias de alumínio, palheta de alumínio, trefilados de latão, artefatos forjados, fundidos ou usinados”. Não consta dos autos prova inequívoca de que estes produtos tenha sido produzidos pela autuada;*
- c) *o principal requisito da Resolução 125/2005 perquerido pela Impugnante seria a desconsideração nos*

cálculos da parcela dilatável do valor do piso mínimo de recolhimento, antes da definição da parcela a dilatar, piso este que a Resolução 125/2005 não estabelece;

- d) ocorre que a Resolução 125/2005 foi expedida sem previsão do piso mínimo de recolhimento, por referir-se à empresa em IMPLANTAÇÃO, pois, neste caso, toda a produção estaria no contexto do projeto incentivado, e não é esse o caso da empresa autuada;
- e) os termos da Resolução 125/2005, por óbvio, só poderia ser usufruído pela autuada caso esta produzisse as mercadorias atrelados a resolução em tela, e apenas no contexto daqueles produtos, jamais podendo contaminar os cálculos inerentes aos produtos vinculados à Resolução 71/2005;
- f) considero que quando o Conselho Deliberativo do Desenvolve, através da Resolução 176/2006, RATIFICOU e transferiu para a empresa autuada o benefício da incorporada, previsto na Resolução 125/2005, o fez de forma integral, e sendo assim restrita aos resultados fiscais dos produtos que especificou. Não consta dos autos que isto se verificou.

Entendo que o conceito de incorporação que está disciplinado no artigo 227 da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), reafirmado pelos pareceres da DITRI 06483/2010 e 05024/2012, de fato garante à Incorporadora, no caso a Impugnante, a permanência dos direitos e obrigações preeexistentes vinculados à empresa incorporada.

Todavia, posso garantir que esse direito não foi agredido pelo procedimento fiscal objeto do auto de infração em tela, pois este direito com relação aos termos da Resolução 125/2005 continua podendo ser usufruídos pela Impugnante, desde que a interessada atenda na íntegra o que estabelece a referida resolução, devendo para isso, principalmente, iniciar a produção dos produtos especificados no Art. 1º, combinado com os produtos especificados no contrato social da empresa UDINESE NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ESQUADRIAS LTDA. Já descritos anteriormente. Portanto, afasto também, esta alegação defensiva.

Concordo portanto com a defesa, quando afirma que a empresa autuada incorporou ao seu patrimônio jurídico às resoluções: 125/2005, 176/2006 e 71/2005, e concordo também, quando ressalta que não há no conteúdo das aludidas resoluções qualquer dispositivo revogando as resoluções anteriores, e por isso entende que as três Resoluções podem coexistir até se exaurir o prazo de fruição estabelecido em cada uma.

Contudo, não se pode olvidar de que esta coexistência entre as referidas resoluções, não admite que possa haver interseção ou mescla entre elas, são absolutamente estanques, cada uma devendo atender exclusivamente ao seu desiderato específico. Esta condição basilar, cogente à inteligência dos incentivos fiscais que albergam, jamais pode ser desconsiderada, exceto quando previsto em seu próprio texto para alterar ou aprimorar a anterior, o que não ocorreu.

Neste sentido não há falar em combinação da Resolução 71/2005 com a Resolução 125/2005, pois estas são distintas e estanques, sendo a única interpretação que se pode inferir dos pareceres da DITRI 06483/2010 e 05024/2012 e do item 7 da Instrução Normativa nº 27/09, sobretudo porque a orientação desta IN 27/09, diz respeito a resoluções originariamente vinculadas entre si, o que não se aplica ao caso em tela.

Assim, ao contrário do que afirma a defesa, verifico que a autuação não produz insegurança jurídica porque guarda coerência com as demais decisões administrativas, não descumpre Resoluções ativas, não fere as multicitadas instruções normativas, e não afronta as normas pertinentes, nem a presunção de validade do ato administrativo, e por fim, tampouco coloca em descrédito a transparência e a segurança jurídica no Estado da Bahia.

Para finalizar, discordo da defesa quando assevera ter sido a multa indevidamente indicada no auto de infração. Concordo, todavia, com a tipificação empreendida pela Autuante que se destina aos casos em que (...) “se constatar qualquer ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente nesta Lei;” caso em que está prevista uma multa de 100% do valor do imposto.

Entendo que a conduta da empresa não demonstra reverência para com o incentivo fiscal que lhe foi confiado, inclusive esta conduta da Impugnante já vem sofrendo reprimenda do fisco há muito tempo, e mesmo assim insiste em mantê-la sob argumento que não condiz com o porte do empreendimento, sobretudo, considerando a sua capacidade organizacional.

Por isso, e com base no art. 158 do RPAF, cumulado com o fato de não interpretar a conduta empreendida pela Impugnante como um simples erro de determinação da base de cálculo, voto pela manutenção da multa aplicada, e pela PROCEDÊNCIA TOTAL do auto de infração, cujo débito total é de R\$1.249.701,11.

Deve ser considerado, entretanto, que a Impugnante realizou pagamento parcial do débito conforme relatório extraído do SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – SIGAT, constante das fls. 105, onde se verifica que ainda remanesce a título de multa a quantia de R\$280.288,30, a título de acréscimo moratório R\$39.566,20, valores estes atualizados até 09/03/2018. Portanto, se faz necessário homologar os valores recolhidos.

Inconformada com a decisão de piso a recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nas

seguintes alegações de defesa.

**Comprova o recolhimento (Doc. nº 01) dos valores referentes ao débito principal (“ICMS”) e respectivos juros de mora e atualização monetária**, devendo o lançamento ser, nesta parte, extinto com fundamento no artigo 156, inciso I do Código Tributário Nacional.

Tendo em vista o pagamento do débito principal, juros e correção monetária, **o presente recurso ainda deverá ser objeto de análise quanto à multa lançada no Auto de Infração, na medida em que, ao contrário do quanto afirmado pela DD. Auditora fiscal, não foi objeto de pagamento no programa de anistia.**

**Sinaliza a recorrente que a** liquidação do Auto de Infração foi parcial, conforme autorizado na resposta ao Processo de Consulta nº 23654720175, formalizado pela recorrente perante essa D. Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia.

Ressalta que a fiscal autuante entendeu que a recorrente teria recolhido o valor integral objeto do lançamento, tendo sido extinto o crédito tributário, motivo pelo qual devolveu os autos sem a apresentação da informação fiscal.

Declara, contudo, a recorrente que não efetuou o pagamento da multa, de modo que, sob esta ótica, o crédito tributário não foi integralmente extinto.

No mérito, ressalta a recorrente, com fundamento na decisão proferida pelo CONSEF/BA (Acórdão nº 0446-13/13) que reconheceu o seu direito à utilização das Resoluções DESENVOLVE nºs 125/05 e 176/06 e aplicou aquele entendimento ao caso concreto, fato este que evidencia a sua boa-fé.

Sinaliza que justamente por esta razão é que, em outros dois Autos de Infração lavrados contra si, a recorrente obteve o cancelamento das multas aplicadas – a mesma multa aplicada neste lançamento tributário – sendo determinado somente o recolhimento do valor do tributo dilatado. Transcreve ementas (CONSEF/BA, Auto de Infração nº 206973.0010/14, CONSEF/BA, Auto de Infração nº 206973.0005/16-8, 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Relator: Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, julgado em 19/12/2017).

Desse modo, requer a recorrente:

1. Que seja reconhecida a extinção do valor exigido a título de ICMS e respectivos juros de mora e atualização monetária, tendo em vista o pagamento efetuado e reconhecido pela DD. Autoridade Fiscal;
2. Bem como, com base no artigo 100, inciso II, do Código Tributário Nacional e nos termos da jurisprudência consolidada desse Egrégio CONSEF em casos idênticos em favor do mesmo contribuinte, seja cancelada a multa e demais acréscimos legais a ela pertinentes lançados neste Auto de Infração.

Os autos foram remetidos para PGE que se pronunciou através do PARECER PROFIS-NCA-EKS nº 075/2020.

A Procuradoria manifesta opinativo pelo Não Provimento do Recurso Voluntário em razão de ausência de fundamento jurídico para aplicação do art. 100 do CTN invocado pela recorrente.

Fez presente os advogados, na sessão de videoconferência, Dr. Maurício Pedreira Xavier e Carlos Linek Vedigal para fazer sustentação oral dos fatos da recorrente.

Este é o relatório.

## **VOTO**

O presente Recurso Voluntário, visa a reforma da decisão proferida pelo Órgão Julgador de origem, que acabou por condenar o contribuinte a pagar multa de 100%, em decorrência do *recolhimento à menor do ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal (Desenvolve)*.

Reitera a recorrente, que comprovou o regular recolhimento dos valores referentes ao débito principal (“ICMS”), respectivos juros de mora e atualização monetária, devendo o lançamento ser,

nesta parte, extinto com fundamento no artigo 156, inciso I do Código Tributário Nacional.

Verifico que o débito foi efetivamente quitado e que a Junta de Julgamento requereu a homologação dos pagamentos realizados, restando ainda em aberto, apenas o valor da multa exigida na infração em comento.

A multa aplicada de 100%, está enquadrada no artigo 42, inciso IV, alínea “j” da Lei nº 7.014/96, que assim dispõe:

*“j) quando se constatar qualquer ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente nesta Lei;”*

De logo, esclareço que a **Papaiz** e a **Udinese** foram adquiridas pela ASSA ABLOY Brasil, empresa do grupo sueco ASSA ABLOY, líder mundial em soluções para abertura de portas.

E ressalto que comungo do entendimento esposado nos acórdãos invocados pela Recorrente, salientando, a título de exemplo, a decisão proferida pelo Ilustre Conselheiro Eduardo Ramos (1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0374-11/17), abaixo transcrita:

*“Com relação ao pedido de cancelamento da multa, nos termos do art. 100, I e III do CTN, observo que o mesmo estabelece que: Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (grifo nosso). Conforme já Decido por esta Câmara no Acórdão CJF Nº 0361-11/17, apreciando o Recurso Voluntário interposto pela mesma empresa contra a Decisão contida no Acórdão nº 0080-04/17, relativo à infração idêntica foi fundamentado que seguindo o posicionamento da PGE/PROFIS, o recorrente faz jus à exclusão das penalidades previstas no art. 100, I, parágrafo único do CTN, em razão “razão da Resolução 176/2006 cujos efeitos impuseram ao Recorrente evidente excludente de culpabilidade em razão típica de inexigibilidade de conduta diversa”. Constatou que a Res. 176/2006 aprovada pelo CD DESENVOLVE em 22/12/2006 (fls. 70) indica ter sido ratificado e transferido o benefício fiscal da incorporada (UDINESE) para a incorporadora (PAPAIZ). Conforme apreciado no mérito, o benefício fiscal Desenvolve concedido pela da Resolução 125/2005 (UDINESE), sem piso, após a sua incorporação pela PAPAIZ deveria ser aplicado aos produtos produzidos pela incorporada e mantido a apuração do benefício fiscal Desenvolve concedido pela Res. 71/05 aplicável aos produtos produzidos pela incorporadora, mantendo o piso fixado. Como a Res. 176/2006 no seu conteúdo indica que fica ratificado e transferido o benefício fiscal concedido a UDINESE para a PAPAIZ, este ato normativo expedido pela autoridade administrativa (aprovação da Resolução pelo CD DESENVOLVE) pode ter conduzido ao entendimento equivocado por parte do estabelecimento autuado de que a partir da edição da referida Resolução, poderia apurar o ICMS com dilação de prazo, previsto no Desenvolve, sem qualquer piso. Ressalto que a concessão de benefício fiscal do Programa DESENVOLVE por meio de expedição de Resolução, tem como respaldo a previsão contida na Lei nº 7.980/2001 e Decreto nº 8.205/2002 que instituiu e regulamenta o Programa. Portanto, o ato normativo da expedição da Resolução que concede benefício se caracteriza como norma complementar da Lei nº 7.980/2001, o que justifica a aplicação do art. 100, I do CTN pelo afastamento da penalidade imposta. Por isso, acolho o posicionamento manifestado pelo representante da PGE/PROFIS, devendo ser acatado o argumento do recorrente, pelo afastamento da multa aplicada com amparo no disposto no art. 100, I do CTN. Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida quanto à obrigação principal no mesmo valor julgado pela Junta e acolho o pedido suplementar da Recorrente, para aplicar o dispositivo do art. 100, parágrafo único do CTN, absolvendo-o as penalidades aplicadas.”*

Neste sentido, e invocando a devida inteligência do art. 100, parágrafo único do CTN, e sua aplicação *in casu*, concluo que não caberia a cobrança de multa pelo cometimento da referida infração.

E não se discute que os incisos I e II do art. 100, *caput* do CTN, revelam disposições normativas com certa dose de generalidade e abstração, até porque essa era a intenção do legislador à época da edição do CTN, que acabou por invocar as expressões “ato normativo”, ou “eficácia normativa” em seus preceitos.

Não se pode perder de vista, contudo, que uma Resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, e ainda que esteja vinculada a um específico sujeito passivo beneficiário no

âmbito do Programa de Incentivos, possui manifesta natureza de abstração, notadamente por enfrentar a matéria atinente a créditos tributários ainda não constituídos, além de dispor sobre fatos geradores futuros e incertos.

Até porque, não se pode definir como um ato individual e concreto, uma norma concessiva de benefícios, e cujo termo inicial de vigência é posterior ao fato jurídico nela tratado. Assim sendo, não vejo como imputar ao sujeito passivo uma penalidade, mormente quando resta evidenciado que sua conduta atende ao preceito da norma, regra essa, inclusive, que trata eventos futuros, em razoável grau de abstração.

Outrossim, mister se faz aqui destacar que o STJ, ainda que analisando outro inciso do mesmo verbete do CTN (inciso III, do caput do art. 100), tem chancelado o seguinte entendimento: “*não pode o contribuinte de boa-fé, que se pautou na prática fiscal anteriormente reconhecida válida pela fiscalização tributária, ser penalizado com a cobrança de juros de mora, multa e correção monetária do tributo*” (AgInt nos EDcl no REsp 1156563 / SP, j. 14/02/2017; AgRg no AREsp 366058 / SP, j. em 12/11/2013).

Registre-se ainda, a existência de diversos acórdãos proferidos neste CONSEF, favoráveis ao sujeito passivo, e que acabaram por ensejar a desobrigação pretendida pelo recorrente, por força do inciso III do *caput* do art. 100 do CTN.

O certo é que não se pode imputar uma penalidade ao contribuinte, quando este promove sua conduta revestida com ato de boa-fé, e em consonância às normas emanadas por atos da Autoridade Tributária.

Voto pelo PROVIMENTO do Presente Recurso Voluntário, mantendo, contudo, a exigência do valor do principal autuado, já, inclusive, reconhecido e quitado pelo recorrente no curso do processo.

Este é o voto.

## VOTO EM SEPARADO

Constatou que o pedido de cancelamento das multas aplicadas nesta autuação, trouxe como precedente os Processos de nºs 206973.0010/14-5 e 206973.0005/16-8, julgados pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, pelo afastamento da multa aplicada, o que foi acolhido pela n. Relatora.

Entretanto, observo que no Parecer da PGE/PROFIS 075/2020, o n. Procurador Evandro Kappes manifestou entendimento de que não caberia aplicação do disposto no art. 100, I e II do CTN, porque as Resoluções exaradas pelo CD DSENVOLVE, configura ato administrativo de natureza personalíssima (espécie), que não configura norma complementar, por não ter efeito geral e abstrato sobre todos os contribuintes.

Ressalte-se ainda, que o mencionado Parecer foi referendado pela n. Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA, Paula Gonçalves Morris Matos, e sustentado oralmente pelo representante da PGE na sessão de julgamento de 24/08/2020, pelo n. Procurador Raimundo Luiz de Andrade.

Diante dessas circunstâncias, antes de proferir o meu voto, faço as seguintes considerações:

3. O primeiro processo indicado pelo recorrente como precedente de afastamento da multa (Auto de Infração nº 206973.0010/14-5) foi lavrado em 11/08/14, contra a PAPAIZ NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e julgado na Primeira Instância (Acórdão 4ª JJF nº 0080-04/17) e na segunda instância pelo ACÓRDÃO CJF Nº 0359-11/17, em 06/12/2017.
4. No conteúdo da Decisão foi indicado que:

*Em Sessão de Julgamento realizada em 06/12/2017, o i. Representante da PGE/PROFIS, Dr. José Augusto Martins Júnior, manifestou opinativo em mesa, entendendo que o direito concedido pelo DSENVOLVE é de caráter personalíssimo, não tendo a incorporação competência para transferir os direitos próprios da*

*incorporada (UDINESE) em relação ao precitado benefício, uma vez que a habilitação é concedida com base no projeto, específico, apresentado pela empresa.*

*Outrossim, a Resolução, de fato, trouxe uma situação de segurança jurídica ao Contribuinte, que agiu em consonância com a determinação do ente tributante e, conforme disposto no art. 100 do CTN, I e § único, entende pelo afastamento da multa e encargos moratórios.*

*Opinou pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.*

5. A 1ª CJF na Decisão exarada no Acórdão CJF 0359-11/17 fundamentou que diante do opinativo da PGE/PROFIS manifestou-se que:

*A situação concreta se amolda perfeitamente não ao inciso II como pensa este Relator, mas sob o prisma do inciso I do supracitado artigo do CTN. Que o direito de extinção às penalidades não decorre duma mudança de posicionamento do CONSEF, mas em razão da Resolução 176/2006 cujos efeitos impuseram ao Recorrente evidente excludente de culpabilidade em razão típica de inexigibilidade de conduta diversa". Concluiu que o pedido estava revestido de ampla razoabilidade, considerou plausível e acolheu "o pedido suplementar do Recorrente em aplicar o dispositivo do art. 100, parágrafo único do CTN, absolvendo-o das penalidades aplicadas.*

6. O Segundo processo indicado pelo recorrente como precedente de afastamento da multa (AI 206973.0005/16-8) foi lavrado em 30/06/16, contra a PAPAIZ NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e julgado na Primeira Instância (Acórdão 4ª JJF nº 0204-03/17) e na segunda instância pelo Acórdão CJF Nº 0374-11/17, em 19/12/2017. Na citada Decisão também, foi decidido pelo afastamento da multa, com fundamento na aplicação do art. 100, I do CTN.

Fazendo uma reanálise do pedido de afastamento da penalidade imposta neste processo, à luz dos Pareceres da PGE no Processo nº 206973.0010/14-5, utilizado como fundamento no de nº 206973.0005/16-8, e o exarado neste Processo (206973.0001/17-0), faço as seguintes observações em relação ao Acórdão CJF 0374-11/17:

- A) Foi indicado de forma errada como precedente o Acórdão CJF 0361-11/17, quando o correto é o **CJF 0359-11/17**;
- B) Também foi fundamentado de forma equivocada que as Resoluções do DESENVOLVE (Res. 176/2006 e Res. 125/2005) tinha como respaldo a previsão contida na Lei nº 7.980/2001 e Decreto nº 8.205/2002 que instituiu e regulamenta o Programa, e que o “*ato normativo* da expedição da Resolução que concede benefício se caracteriza como norma complementar da Lei nº 7.980/2001, o que justifica a aplicação do art. 100, I do CTN”.

Neste contexto, coaduno com o entendimento da PGE/PROFIS exarado neste processo, de que o ato administrativo relativo à expedição de Resolução do CD/DESENVOLVE, tem caráter personalíssimo (espécie), e não configura norma complementar.

Entretanto, **nesta situação específica**, considerando que:

- i) A lavratura deste Auto de Infração ocorreu em 20/09/2017, exigindo ICMS/DESENVOLVE relativo ao período de *maio, julho, setembro e dezembro/2016*.
- ii) A lavratura do Auto de Infração nº 206973.0005/16-8, ocorreu em 30/06/16, e envolve fatos geradores ocorridos no período de julho/2014 a abril/2016. Cuja Decisão contida no Acórdão CJF Nº 0374-11/17, foi proferida em 19/12/2017.
- iii) Portanto, considerando que a Decisão contida naquele Acórdão (CJF 374/11-17), bem como o precedente utilizado (CJF 359-11/17), tiveram julgamentos que culminaram no afastamento da multa aplicada, e ocorreram no mês de dezembro/2017, situação em que o contribuinte em relação a autuação objeto deste lançamento, foi feito antes do proferimento daqueles decisões, não poderia exercer com espontaneidade a correção dos procedimentos em relação a questão de mérito (duas Resoluções do CD DESENVOLVE e aplicação de piso), o que poderia evitar a imposição da multa que decorreu do presente lançamento, visto que o valor do principal exigido foi devidamente quitado.
- iv) Por tudo que foi exposto, por uma questão de evitar uma insegurança jurídica e razoabilidade

diante das decisões anteriores promovidas pela primeira Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, relativo a mesma matéria e mesmo contribuinte, para manter a coerência e razoabilidade, acompanho o voto da n. Relatora pelo provimento do RECURSO VOLUNTÁRIO, **nesta situação específica**, pelo afastamento da multa nos termos do art. 100, II do CTN.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206973.0001/17-0, lavrado contra **ASSA ABLOY BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.249.701,11**, e dos acréscimos legais, sem incidência da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/96, conforme o art. 100, parágrafo único do CTN, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 26 de agosto de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO EM SEPARADO

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS