

A. I. Nº - 210404.2906/15-6
AUTUADO - BAHIA EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ MARIA DIAS FILHO
ORIGEM - INFAZ FEIRA DE SANTANA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 18.09.2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0090-05/20-VD

EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOR. a) USO INDEVIDO DO BENEFÍCIO FISCAL. DESENVOLVE. OPERAÇÕES PRÓPRIAS. REDUÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO. Infração 1. Constatado erro na apuração do imposto normal – não beneficiado. Perda parcial do benefício. Valores revisados pela ASTEC/CONSEF. Item parcialmente subsistente. b) IMPOSTO SUBSTITUÍDO POR DIFERIMENTO. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. Infração 5. Descumprimento de obrigação principal. Infração não impugnada. 2. MULTAS. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Infração 2. Descumprimento de obrigação acessória. Aplicação retroativa da norma mais benéfica. Multa reduzida de 10% para 1%. b) FALTA APRESENTAÇÃO. DMD – DECLARAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS COM IMPOSTO DEFERIDO. Infração 3. c) DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS. DMA – DECLARAÇÃO E APURAÇÃO MENSAL DO IMPOSTO. Infração 4. Descumprimento de obrigações acessórias. Itens não impugnados. Rejeitadas as nulidades suscitadas pela defesa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 29/06/2015, para exigir ICMS no valor total histórico de R\$1.212.997,33, com as seguintes imputações:

INFRAÇÃO 1 (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. Fatos geradores dos meses de janeiro, fevereiro, março, maio a dezembro de 2011, janeiro a maio, julho a dezembro de 2012. ICMS exigido: R\$1.032.156,47. Multa de 100%. Penalidade prevista no art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/96;

Complementa o autuante: Os procedimentos adotados pelo sujeito passivo, que provocaram redução do montante do ICMS a recolher nos exercícios considerados, conforme demonstrativos incorporados ao presente auto, contrariam os seguintes instrumentos legais: Lei 7.980/2001, regulamentada pelo Decreto nº 8.205/2002, bem como as disposições contidas na Instrução Normativa nº 27/09.

INFRAÇÃO 2 (16.01.01): Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço(s) sujeito(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Fato gerador do mês de janeiro a dezembro de 2011 e 2012. Multa exigida: R\$176.060,74. Penalidade prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 3 (16.05.05): Deixou de apresentar informações econômico-fiscais exigidas através do DMD (Declaração da Movimentação de Produtos com ICMS Diferido). Fato gerador do mês de dezembro de 2012. Multa exigida: R\$230,00. Penalidade prevista no art. 42, XVII da Lei nº 7.014/96 alterada pela Lei nº 8.534/02;

INFRAÇÃO 4 (16.05.18): Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS). Fatos geradores dos meses de dezembro de 2011 e 2012. Multa exigida: R\$280,00. Penalidade prevista no art. 42, XVIII, “c” da Lei nº 7.014/96 alterada pela Lei nº 8.534/02;

INFRAÇÃO 5 (02.10.02): Recolhimento a menor do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido. Fatos geradores dos meses de janeiro a junho e agosto de 2011. ICMS exigido: R\$4.270,12. Multa de 60%. Penalidade prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 13/07/2015, e ingressou com defesa através de sua advogada devidamente qualificada nos autos através do instrumento de procuração juntado à fl. 216. Peça de defesa protocolada em 10/09/2015, de forma tempestiva, juntada às fls. 206 a 215. Inicialmente, reproduz o inteiro teor das infrações e informa que nas infrações 3, 4 e 5, irá efetuar os pagamentos dos valores apurados. Apresenta as razões contestatórias em relação somente às infrações 1 e 2.

Para a infração 1 - *recolhimento a menor em razão de uso indevido de incentivo fiscal - dilação de prazo – DESENVOLVE*.

Esclarece que a autuação é totalmente equivocada, pois a tipificação legal utilizada pelo auditor fiscal poderia enquadrar a conduta do Autuado se este não tivesse direito ao incentivo fiscal, fizesse uso do mesmo com o intuito de fraudar o fisco e reduzisse o ICMS a recolher ou se alguns dos produtos que fabrica não tivessem direito ao benefício do DESENVOLVE por não constar do projeto incentivado. Afirma que não se enquadra em nenhum desses casos.

Destaca que os cálculos do incentivo fiscal - DESENVOLVE devido pelo contribuinte foram todos feitos de acordo com a legislação pertinente e em especial com o Decreto nº 8.205/2002 e a Instrução Normativa nº 27/2009, a contrário do que informa o Autuante.

Ressalta que houve, por parte do contribuinte, equívoco na determinação da base de cálculo do DESENVOLVE em relação ao cálculo do SDPI (Saldo Devedor Passível de Incentivo). Explica que tal fato ocorreu quando a Empresa classificou os créditos do CIAP como não incentivados, quando o correto seria classificar esses créditos como incentivados, o que gerou uma pequena diferença no DVA (cálculo do débito do valor acrescido).

Reputa que a Infração 01, no exercício de 2012, mais precisamente no mês de novembro, houve emissão da Nota Fiscal de devolução de matéria prima (com direito a incentivo fiscal) de nº 11960, em anexo, que por equívoco foi emitida com o CFOP 5.202 e, logo após, foi feita carta de correção, também em anexo, com o CFOP correto, 5.201, tendo o preposto autuante, todavia, lançado o crédito como não incentivado, equivocadamente, ficando, portanto, demonstrado que não há diferença a recolher no período.

Aponta outro equívoco, que fere a legislação pertinente, Decreto nº 8.205/2002 que instituiu o Regulamento do Desenvolve: o autuante calculou uma “proporcionalidade” do incentivo em função do ICMS pago no dia 09 de cada mês tomando por base o § 3º, do artigo 18 do citado diploma legal, onde este dispositivo regula a perda do direito ao benefício quando o contribuinte não recolher o imposto devido no prazo regulamentar, o que não foi o caso. Salaria que o parágrafo do citado artigo trata de casos onde a empresa calcule o SDPI a menor, o que interfere na parcela do ICMS a recolher cujo prazo não tenha sido dilatado. Se isso ocorresse, de fato caberia a proporcionalidade em relação a parte recolhida no prazo regulamentar. Só que não foi o que ocorreu. O que de fato aconteceu foi que, por erro de interpretação da legislação, o SDPI foi calculado a maior, portanto não cabe proporcionalidade, pois a parcela do ICMS incentivado que deve ser paga à vista foi paga a maior o que mantém o benefício integral cabendo apenas recolher a diferença apurada conforme planilhas de Resumo do valor devido em anexo.

Apresentou tabela onde demonstra a comprovação do quanto alegado através do demonstrativo abaixo (como forma de ilustração) em relação a competência 02/12.

DESCRIÇÃO	CÁLCULO ANTERIOR (ERRADO)	CÁLCULO CORRETO
SDPI	107.586,96	103.817,03
ICMS DILATADO	96.828,26	93.435,33
ICMS NÃO DILATADO	10.758,70	10.381,70
ICMS A RECOLHER dia 9	10.859,89	14.252,82
Fund. Legal: Art. 18 parágrafo 3º o Decreto 8.205/2002	DIF. RECOLHIDA A MENOR CONSIDERANDO NÃO VINCULADO.	3.392,93

Afirma que esta é a única interpretação cabível, pois sabe-se que a norma tributária merece interpretação *pro legem*, ou seja, deve-se extrair da norma tributária seu exato significado e alcance. Assevera que o legislador infraconstitucional, visando dar maior efetividade aos Limites Constitucionais ao Poder de Tributar – garantia fundamental, pelos motivos peculiares óbvios na natureza real dos tributos, assegura por meio de capítulo próprio do Código Tributário Nacional-CTN, limites à interpretação dessa espécie normativa.

Sustenta que fica evidente que existe uma inconsistência na apuração do SDPI realizada pelo Autuante, assim como houve uma inconsistência da apuração realizada pelo contribuinte. Todavia esclarece que, por auditoria realizada na planilha anexa, é possível verificar que o Contribuinte, ao contrário do que afirma o Auditor, realizou pagamento a MAIOR da parcela NÃO DILATADA, e NÃO a menor, portanto não cabe a presunção de proporcionalidade do Incentivo Fiscal, calculada pelo Auditor, estando a interpretação do mesmo em desacordo com o art. 18, § 3º.

Lembra que a legislação que culmina sanção pela existência de erro na apuração da parcela incentivada, o artigo 18 do Decreto nº 8.205/02, por sua vez, fala em inexistência de recolhimento da parcela não dilatada, situação essa imediatamente descartada, até mesmo pelo autuante. Em seu § 3º, ainda que de forma mais “branda”, também culmina sanção pelo recolhimento a menor daquela mesma parcela, fato este não cometido pelo contribuinte, como comprova a planilha anexa. Se fica claro pelas planilhas anexadas a presente defesa que o contribuinte, de fato, recolheu a maior o imposto (e não a menor), aplicar o dispositivo citado considerando cometimento de infração é realizar interpretação *contra legem*, vedada pelo ordenamento jurídico pátrio.

Esclarece que ainda que esta Junta de Julgamento entenda por existência de inconsistência sobre os fatos que levam à infração em contenda, no que concerne aos dispositivos de interpretação da norma tributária, para o caso concreto, não se pode deixar de observar o quanto disposto pelo artigo 112 do CTN, visto que, dúvidas não podem haver, quanto à natureza sancionatória do dispositivo citado para fundamentação da infração, qual seja, o art. 18 do Decreto nº 8.205/02, cujo teor reproduz na peça de defesa.

Reproduz lições de tributaristas brasileiros, Ricardo Lobo Torres (PAULSEN, Leandro. DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª edição, 2011, LIVRARIA DO ADVOGADO EDITORA. Pg. 932), que lecionam que “no caso de dúvida, ou seja, de não ter sido apurada a infração de modo consistente pelo Fisco de modo a ensejar a convicção quanto à ocorrência e características da infração, não se aplique a penalidade ou o agravamento que pressupõe tal situação”. Pede que não se aplique a sanção posta pelo art. 18, § 3º, ao caso concreto, demonstrada, portanto, a TOTAL IMPROCEDÊNCIA da presente infração.

Quanto à multa aplicada, afirma ser a mesma exorbitante. Invoca a aplicação do princípio da Eventualidade, caso não seja acatada a improcedência da Infração 01 ainda em debate. Observa que a aplicação da multa de 100% jamais poderá ser nesse patamar. Para os casos de “se constatar qualquer ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente nesta Lei”, é necessária demonstração indubitável de que o Contribuinte agiu com o *animus* de fraudar o fisco, o que não ocorreu. Ressalta que a informação do preposto se faz leviana, sem qualquer prova da afirmação posta no dispositivo. Se muito aconteceu foi uma interpretação equivocada da legislação, por parte do contribuinte, a qual gerou um erro na determinação da base de cálculo do Imposto, erro este, inclusive, que lhe onerou e sequer lhe trouxe benefício. Pontuou, ainda, que o cometimento de erro no cálculo de imposto é fato passível de ser cometido por qualquer um, inclusive pelo preposto autuante que também se equivocou na apuração dos valores lançados em

Auto de Infração, sem, contudo, ser considerado que este teve a intensão de fraudar o Fisco, ou o contribuinte.

Sustenta que dúvidas não restam, portanto, que, caso seja mantida a infração, a multa aplicável deverá ser a disposta pelo inciso II, alínea “f”, na proporção de 60%, o que desde já requer.

Quanto à infração 2 – discorreu que a autuação se baseou na consulta via sistema eletrônico de emissão de Notas Fiscais Eletrônicas, na qual o preposto autuante verificou a existência de Notas Fiscais supostamente emitidas por estabelecimentos do Estado da Bahia e outros estados, onde constavam como suposto destinatário o estabelecimento ora autuado. Afirmar que a fiscalização não junta aos autos nenhum outro documento, apenas as cópias das citadas notas fiscais.

Requer a nulidade da presente infração isto porque a mesma carece de clareza e precisão no que se refere a ambas as infrações o que viola a regra estabelecida pelo art. 18, inciso IV, alínea “a” e do art. 39, inciso III, do Decreto nº 7.629/99.

Explica que o lançamento fiscal, além de não conter os elementos suficientes para a determinação exata da infração e do infrator, não é claro nem preciso, em relação às descrições dos fatos geradores, dos dispositivos infringidos, tampouco das suas bases de cálculos. Salienta que para o lançamento ser válido, o fato gerador deve ser claro, límpido, bem como deve estar correto e devidamente tipificado, pois quaisquer ambiguidades o invalidam, e por isso, para que se afaste por completo toda e qualquer dúvida, impõe-se que o lançamento se faça acompanhar da prova que o embasa, fato este que não ocorre no presente auto de infração.

Afirmar que a prova da infração fiscal deve ser produzida pelo fisco (art. 333, I do CPC) e não pelo contribuinte, porque é do fisco, nos termos legais, o dever de lançar o tributo e penalidades nos moldes do art. 142 do CTN. Reitera também que é dever de quem alega a infração provar positivamente a sua ocorrência, pois a ninguém é lícito exigir-se prova negativa de fato. Cita ensinamento do Prof. Ives Gandra da Silva Martins (Em “Direito Econômico e Empresarial”, ed. 1986, pág.97/98).

Pontua que, apesar do lançamento originar-se de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato especificado no lançamento à norma existente, o Autuante não produziu as provas necessárias, que apontem aqueles fatos como ocorridos. Complementa que a simples existência de Notas Fiscais emitidas por terceiros em favor do ora contribuinte por si só não comprovam a ocorrência do fato gerador, o qual decorre da efetiva circulação da mercadoria tendo como destinatário o mesmo. Não existe qualquer prova nos autos de que as mercadorias deram entrada ou mesmo foram adquiridas pelo contribuinte autuado.

Sequer foi anexado pelo autuante os respectivos conhecimentos de transporte que comprovem a circulação daquelas mercadorias (conhecimento de frete do transportador, canhoto comprovando a entrega da mercadoria pelo fornecedor, comprovante de trânsito das mesmas através de documentos de postos fiscais do trânsito).

Notou que a emissão de Notas Fiscais inidôneas contra terceiros que em nada possuem relação jurídica com o fato é prática corriqueira e de pleno conhecimento pelos órgãos da Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, sendo inclusive criados mecanismos para coibir a mesma, como é o caso do Ajuste SINEF/05 e do Regulamento do ICMS - BA, e em especial do artigo 89, parágrafo § 16 que obriga o destinatário a efetuar procedimentos alegando que não comprou nem recebeu as mercadorias se assim tiver conhecimento que alguém emitiu nota fiscal em seu nome. Todavia, tal dispositivo só foi incluído no ordenamento a partir de 2015, com o advento do *Decreto nº 15.807, de 30/12/14, DOE de 31/12/14(efeitos a partir de 01/01/15)*. Motivo este pelo qual, à época dos fatos geradores, o contribuinte não procedeu com as medidas ali cabíveis, e nem sequer estava obrigado legalmente a fazê-lo.

Ressalta que jamais recebeu as mercadorias constantes das NFs apresentadas pelo autuante. E que não sabe explicar o porque da emissão das referidas Notas, nem mesmo fazer prova negativa de fato, como já citado alhures. Reproduziu decisão da 1ª JF, no Acórdão nº 0157-01/14, que julgou

nulo o Auto de Infração.

Finaliza requerendo Procedência Parcial do Auto de Infração, com total improcedência da infração 1 e nulidade da infração 2.

Prestada informação fiscal pelo autuante às fls. 267 a 270, onde o mesmo, reproduz as infrações, observa que o autuado reconhece as infrações 3, 4 e 5 e se contrapõe tão somente em relação às infrações 1 e 2.

No tocante à infração 01: Informa, o autuante, que as planilhas acostadas ao processo (fl. 48/76) evidenciam, claramente, a metodologia utilizada para se identificar as parcelas em relação às quais considerou que o contribuinte perde o direito ao benefício fiscal. Exemplifica explicando que a situação referente ao mês de novembro de 2011. O ICMS NORMAL apurado naquele mês foi de R\$285.929,22. Desse montante, a parcela incentivada foi de R\$202.479,37. Consequentemente, o ICMS NORMAL a recolher foi de R\$83.449,85. Ocorre que deste total, o contribuinte recolheu apenas R\$58.283,24, ou seja, 69,842234% do que deveria ter sido recolhido. Ora, em face do que determina a legislação que rege o DESENVOLVE, nestas circunstâncias o contribuinte perde o direito ao benefício, parcialmente, é claro. Como o percentual do ICMS não postergado recolhido na data regulamentar foi de 69,842234%, o valor da parcela postergável será de apenas R\$141.416,11. Isto significa que ele perderá o direito ao incentivo no tocante à diferença, ou seja, R\$61.063,26 (202.479,37 – 141.416,11). Somando-se este valor com a diferença do ICMS NORMAL que deixou de ser recolhido no aludido mês, que foi R\$25.166,61 (83.449,85-58. 282,24), obtém-se o valor do ICMS devido, que é R\$86.229,87.

Chama atenção que o procedimento adotado está em consonância com o que estabelece o Artigo 18 do Decreto nº 8.205/2002, segundo o qual 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.

Destaca que o sujeito passivo se pronuncia como se a única infração por ele cometida tivesse sido a superavaliação do Saldo Devedor Passível de Incentivo. Como revelam as planilhas de cálculo e demais peças acostadas ao processo, parte das parcelas do ICMS não sujeitas à dilação de prazo deixou de ser recolhida no prazo regulamentar.

O sujeito passivo apela, em razões subsidiárias, para que seja reconsiderada a aplicação da multa de 100%. Em seu entendimento, trata-se de cominação legal “abusiva, excessiva e extremamente grave”, posto que ele não teria agido como o “*animus* de fraudar o fisco”. Finaliza, requerendo que se promova a substituição da multa de 100% pela de 60%. Nesse particular, o autuante salienta que não assiste ao preposto fiscal o direito de optar por esta ou aquela multa, considerando a intenção do contribuinte. O que se fez neste caso foi tão somente aplicar a multa prevista na legislação vigente para o tipo de infração constatada.

No tocante à infração 02: o autuante afirma que no processo são fornecidos todos os elementos necessários à caracterização da infração e do infrator, bem como indicação clara dos dispositivos infringidos, do fato gerador e da base de cálculo. Salientou, na sequência, que as cópias dos Demonstrativos de Notas Fiscais não Escrituradas (fls. 44/47) foram fornecidas ao contribuinte, inclusive em mídia eletrônica. Entende que as alegações defensivas são completamente desprovidas de fundamento e expressam, apenas, o desejo de confundir os ilustres julgadores.

Finaliza a peça informativa, propugnando pela manutenção integral do Auto de Infração em lide.

Na sessão de julgamento do dia 10/05/2016, a anterior relatora, no despacho juntado às fls. 274-75, converteu os autos em diligência à ASTEC para que auditor fiscal estranho ao feito esclarecesse os seguintes pontos:

1 – Analise os procedimentos adotados, pelo contribuinte, para apurar os valores das parcelas mensais abrangidos pelo benefício do Desenvolve, bem como as parcelas não sujeitas à dilação de prazo, com os seus respectivos recolhimentos, relativos aos exercícios de 2011 e de 2012, que foram apontadas nas planilhas de fls. 48 a 76.

Ressalto que foi aplicada uma proporcionalidade para apurar as parcelas em que a sociedade empresária teria perdido o direito ao benefício fiscal. Pergunto se há previsão para a aplicação de tal proporcionalidade na legislação do DESENVOLVE? Como o percentual do ICMS não postergado recolhido na data regulamentar foi de 69,842234%, este percentual foi considerado, pelo autuante, para apurar a infração, ou seja a perda do direito ao incentivo fiscal.

2 – A partir dos procedimentos adotados pela sociedade empresária, com planilha apresentada pela defesa, de fls. 232 a 261, para encontrar o Saldo devedor passível de incentivo, (SDPI), que deve estar em consonância com a Instrução Normativa SAT 27 de 02/06/2009, pede-se que seja verificado se os valores apresentados correspondem efetivamente aos devidos.

3 – Pede-se que sejam elaborados novos demonstrativos, inclusive o de débito, referente à infração, apontando o ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE, COM A APLICAÇÃO DA IN 27/2009.

Após a elaboração dos demonstrativos, com a conclusão da presente diligência, o contribuinte deve ser cientificado do seu resultado, recebendo cópia desse pedido de diligência, sua conclusão e os novos demonstrativos, para que possa se manifestar no prazo de 10 (dez) dias. Após a manifestação do sujeito passivo, o autuante deve prestar nova informação fiscal.

A final, retorne-se os autos a este CONSEF para prosseguimento da instrução processual.

O autuante se manifesta às fls. 278-79, informa que:

Pergunta se há previsão para aplicação de tal proporcionalidade na legislação do DESENVOLVE?. Entende que a mesma fica impossibilitada de realizar-se, ao menos neste momento, tendo em vista que foi determinado pelo Conseq que a mesma deva ser realizada pela ASTEC/CONSEF (doc. Fls. 274 e 275).

Responde que para a indagação acima constitui análise de interpretação dos dispositivos contidos no Decreto nº 8.205 de 03/04/2002 em seu artigo 18 caput e parágrafo 3º, o qual este servidor não dispõe de competência legal para desempenhar tal procedimento.

Reproduz o citado decreto e entende que o artigo 18 relata que, quando o contribuinte não cumpre sua obrigação de recolher o ICMS dia 09 ou efetua este recolhimento em atraso, perde o benefício do Desenvolve daquele mês.

Postula que, caso o contribuinte recolha no prazo a parcela não sujeita a dilação (ICMS dia 09), porém “a menor”, ocasiona a perda do benefício nos moldes anterior descrito, entretanto de forma proporcional ao valor que deixou de recolher ao Tesouro do Estado. Sendo a norma do artigo 18 de caráter punitivo, sua interpretação deve ser literal, assim: Deixou de recolher total, implica perda total, por consequência, deixou de recolher parte, perda parcial.

Salienta que este recolhimento “a menor” pode ser dado por vontade própria da empresa ou por apuração decorrente auditoria da SEFAZ onde, por exemplo, constata-se que o valor do ICMS (dia 09) deveria ser maior do que o valor recolhido, gerando assim, situação de recolhimento “a menor” do apurado pela empresa.

Ressalta que, quando a SEFAZ apura o DESENVOLVE e há diferença a no ICMS (dia 09), deve-se observar, concomitante, o parágrafo 3º do art. 18, este impõe três condições onde fica assegurado o benefício em relação à parcela calculada como incentivada naquele mês:

- 1. Saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo ser apurado a menor, (SDPI a menor);*
- 2. Parcela não sujeita à dilação de prazo devidamente escriturada pelo contribuinte (Piso + ICMS dia 09);*
- 3. Recolhimento na data Regulamentar do ICMS dia 09;*

Explica que se o contribuinte apura o SDPI a menor, escritura este saldo e recolhe na data regulamentar o ICMS (dia 09), verifica-se que, neste caso, a empresa postergou o ICMS em valores inferiores ao que teria direito, assim a legislação o beneficia, assegurando o benefício fiscal em relação à parcela calculada como incentivada no mês, daí o montante a

recolher é calculado pela diferença nominal entre o valor apurado pela SEFAZ versus o valor lançado e recolhido pelo contribuinte. Porém, caso não sejam satisfeitas as condições do parágrafo 3º, o montante a recolher passa a ser definido pelo caput do art. 18 como inicialmente exposto, gerando situação de recolhimento “a menor”, e, portanto com perda, pelo contribuinte, de parcela proporcional do benefício do DESENVOLVE.

Face estes breves esclarecimentos, estando a disposição da Nobre Relatora para que, caso determine, dar prosseguimento a diligência que lhe provier.

Em manifestação do contribuinte, às fls. 286-87, seu representante legal observou que a resposta do autuante corrobora com os seus argumentos postos na peça inicial. Afirma ser possível observar através da narrativa do autuante que o mesmo não aponta com precisão, dispositivo legal que justifique a proporcionalidade realizada no cálculo da infração supostamente devida.

Pontua que o preposto fiscal afirma que a legislação tributária deve ser interpretada de forma literal, esquecendo de mencionar regra ainda mais importante disposta no art. 150, I da Constituição Federal.

Ressalta que as informações prestadas, não existe qualquer dispositivo legal que determine que este deve aplicar uma proporcionalidade para realização do cálculo. Sustenta que não outro desfecho que não o de declarar nula a infração apontada (infração 1), por erro insanável na determinação da base de cálculo, sob pena de estar-se ferindo os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica.

Requer a nulidade da infração 1 e reitera por todos os termos da impugnação e demais manifestações apresentadas.

Em nova diligência solicitada pela anterior relatora à ASTEC, fls. 291-92, foi determinado que o revisor verificasse os seguintes pontos:

“I – Analise o pedido de diligência efetuado na fl. 275 do PAF; ou seja:

II – Analise o método de apuração da infração, com base nos livros e documentos fiscais, em consonância com a Resolução do DESENVOLVE, a qual o autuado é beneficiário, e se posicione quanto aos valores que estão sendo exigidos na infração.

III – Emita parecer fiscal – contábil informando se a forma de proceder do contribuinte gerou prejuízo em desfavor da Fazenda Pública Estadual, acarretando recolhimento a menor do ICMS nos períodos mensais objeto da exigência fiscal que envolve a infração.

Pede-se a elaboração de novos demonstrativos, inclusive a de débito, no mesmo formato do Auto de Infração, em caso e alterações do lançamento originário e permanência de valores residuais nas infrações.

Cumprida a diligência acima, deverá se dar ciência ao autuando e ao autuante, do inteiro teor do Parecer Fiscal, ocasião que será concedido as partes o prazo de 10 (dez) dias para manifestação. Em seguida o PAF deverá retornar ao CONSEF visando o julgamento da impugnação interposto pelo sujeito passivo.”

No Parecer Técnico da diligência, acostado às fls. 295 a 307, o auditor revisor da ASTEC apresenta as seguintes conclusões:

Preliminarmente, registra que ao executar as ações diligenciais constatou que, embora os elementos integrantes do presente processo (demonstrativos, planilhas, documentos), constituam fonte suficiente para embasar a elaboração do presente Parecer, ainda assim, visando à obtenção de dados e informações complementares: (i) realizou consultas e pesquisas nos sistemas informatizados da SEFAZ/BA, tais como o Sistema INC – Informações do Contribuinte; (ii) Sistema EFDG - Gestão da Escrituração Fiscal Digital; e (iii) solicitou à Secretaria de Desenvolvimento Econômico (SDE), órgão do Estado da Bahia responsável pela política de concessão de benefício fiscal do Programa Desenvolve, as Resoluções do Desenvolve para a empresa Autuada, tendo o referido órgão informado a existência de 05 (cinco) resoluções emitidas em nome da empresa, cujos números são: 78/2005; 88/2010; 89/2010; 46/2017 e 85/2017, as quais compõem o Apêndice C deste Parecer, anexo ao PAF às fls. 326 a 332, e que dispõem sobre:

– Resolução nº 78/2005 - Habilita a BAHIA EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA., aos benefícios do

DESENVOLVE (Efeitos a partir de 24/03/2005).

- Resolução nº 88/2010 - Retifica e ratifica a Resolução nº 78/2005, que habilitou a empresa BAHIA EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA., aos benefícios do DESENVOLVE. (Efeitos a partir de 22/06/2010)
- Resolução nº 89/2010 - Habilita a BAHIA EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA., aos benefícios do DESENVOLVE. (Efeitos a partir de 22/06/2010)
- Resolução nº 46/2017 - Retifica o prazo inicial de fruição dos benefícios da Resolução nº 78/2005, que habilitou a BAHIA EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA., aos benefícios do DESENVOLVE. (Efeitos a partir de 12/07/2017)
- Resolução nº 85/2017 - Retifica a Resolução nº 78/2005, retificada e ratificada pela Resolução nº 88/2010, que habilitou a BAHIA EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA., aos benefícios do DESENVOLVE. (Efeitos a partir de 30/11/2017)

Fez análise das Resoluções em apreço, onde se verifica que no período de ocorrência da Infração 01, qual seja Janeiro/2011 a Dezembro/2012, estavam produzindo efeitos:

- A Resolução nº 78/2005, concedida para produção de embalagens plásticas, envolvendo:
 - i. Diferimento do ICMS nas aquisições: (a) de bens de ativo fixo nas importações do exterior; (b) internas de bens de ativo fixo produzidos na Bahia; (c) interestaduais de bens de ativo fixo, relativamente ao diferencial de alíquotas; e (d) de polietilenos e polipropilenos de estabelecimento onde seja exercida a atividade enquadrada na CNAE-FISCAL, sob o código nº 2431-7/00 (fabricação de resinas termoplásticas).
 - ii. Dilação de prazo de 72 meses para pagamento de 90% do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, sem fixação de valor mínimo (piso), acima do qual se aplicará o benefício fiscal.
- A Resolução nº 88/2010 que confirmou os benefícios concedidos pela Resolução nº 78/2005, retificando-a para alterar a localização da beneficiária para o município de Feira de Santana.
- A Resolução nº 89/2010, concedida para produção de artefatos plásticos, envolvendo:
 - i. Diferimento do ICMS nas aquisições: (a) de bens de ativo fixo nas importações do exterior; (b) internas de bens de ativo fixo produzidos na Bahia; (c) interestaduais de bens de ativo fixo, relativamente ao diferencial de alíquotas; e (d) internas de *masterbatch* e resinas termoplásticas, de estabelecimentos onde sejam exercidas as atividades enquadradas na CNAE-Fiscal, sob os códigos de atividade nºs 2029-1/00 e 2031-2/00.
 - ii. Dilação de prazo de 72 meses para pagamento de 90% do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, fixando um Piso de R\$24.912,21, acima do qual se aplicará o benefício fiscal, corrigido este valor, a cada 12 (doze) meses, pela variação do IGP-M, contados a partir de 01/07/2010.

Concluiu que no período de ocorrência dos fatos geradores referentes à Infração 01:

- O diferimento do ICMS nas aquisições de bens de ativo fixo concedido pelas Resoluções acima referenciadas estava em plena fruição ao longo do período fiscalizado, sendo passíveis de apropriação os créditos fiscais de ICMS porventura existentes oriundos de eventuais operações de aquisição daqueles bens/mercadorias, desde que observadas as regras estabelecidas pela legislação tributária acerca da apropriação dos mencionados créditos.
- A parcela do ICMS passível da dilação de prazo concedida correspondia ao percentual de 90% (noventa por cento) do saldo devedor passível de incentivo, apurado pelo contribuinte.
- Para efeito do cálculo do saldo devedor mensal do ICMS passível do incentivo, há de se considerar os ditames contidos nas Resoluções nºs 78/2005 e 89/2010, as quais se encontravam

em vigor, inclusive o valor de piso de saldo devedor fixado originalmente pela Resolução nº 89/2010, a partir de 01/07/2010.

Quanto ao primeiro pedido de “I. Analise o pedido de diligência efetuado na fl. 275 do PAF”, pontuou que as providências requeridas estão contidas nas solicitações “II” a “IV” deste segundo pedido de diligência de fls. 291/292.

Para a solicitação de “II. Analise o método de apuração da infração, com base nos livros e documentos fiscais, em consonância com a Resolução do Desenvolve, a qual o autuado é beneficiário, e se posicione quanto aos valores que estão sendo exigidos na infração”.

Da análise do método de apuração da Infração 01, disse que o Autuante o fez em duas etapas, utilizando a seguinte metodologia:

➤ **PRIMEIRA ETAPA:**

- i. Considerou os benefícios concedidos pela Resolução nº 78/2005;
- ii. Mediante a aplicação das regras contidas na Instrução Normativa nº 27/09, calculou a parcela incentivada e o ICMS NORMAL (código 806) a recolher;
- iii. Cotejou este valor do ICMS NORMAL (código 806) a recolher com o efetivamente recolhido pelo contribuinte, apurando um primeiro valor que corresponde a uma diferença a recolher, em cada período de apuração. Valores estes que estão registrados nas linhas “S=Q-RICMS RECOLHIDO A MENOR”, constantes dos demonstrativos intitulados de “CÁLCULO DO ICMS A RECOLHER PASSIVEL DE INCENTIVO PELO DESENVOLVE”, às fls. 49 e 61 do PAF.

Ainda no que se refere a esta primeira etapa da apuração, constatou que:

- (a) Os valores encontrados pela Autuada, conforme registrados nas linhas “S=Q-R/ICMS PAGO A MENOR”, constantes dos demonstrativos intitulados “CÁLCULO DO ICMS A RECOLHER PASSIVEL DE INCENTIVO PELO DESENVOLVE”, de fls. 235 e 248, convergem com aqueles apurados pelo Autuante e por ele indicados nas linhas “S=Q-R/ICMS RECOLHIDO A MENOR”, constantes dos demonstrativos intitulados de “CÁLCULO DO ICMS A RECOLHER PASSIVEL DE INCENTIVO PELO DESENVOLVE”, de fls. 49 e 61, à exceção do número referente ao mês de NOV/2012, o qual a Fiscalização entende ser R\$13.231,90 e o Sujeito Passivo entende ser “zero”;
- (b) Não há divergência entre às partes quanto aos demais números utilizados no levantamento fiscal e, em especial, quanto à classificação das operações como DNVP e CNVP.

➤ **SEGUNDA ETAPA:**

- i. Nesta etapa, calculou o percentual (proporcionalidade) que o valor efetivamente recolhido representou em relação ao montante que deveria ter sido recolhido, em cada período de apuração, conforme apurado na PRIMEIRA ETAPA, acima descrita, conforme linhas “T=R/Q - PERCENTUAL DO ICMS NÃO POSTERGADO RECOLHIDO NA DATA REGULAMENTAR”, constantes dos demonstrativos intitulados de “APURAÇÃO DA PARCELA NÃO INCENTIVADA RECOLHIDA A MENOR”, de fls. 49 e 61;
- ii. Utilizando-se do conceito de proporcionalidade, aplicou este percentual sobre o valor da PARCELA INCENTIVADA apurada na PRIMEIRA ETAPA para determinar o valor sobre o qual o Contribuinte teria direito ao incentivo, conforme linhas “U=PxT - VALOR DA PARCELA POSTERGADA EM RELAÇÃO AO ICMS NÃO POSTERGADO, RECOLHIDO NA DATA REGULAMENTAR”, constantes dos demonstrativos intitulados de “APURAÇÃO DA PARCELA NÃO INCENTIVADA RECOLHIDA A MENOR”, de fls. 49 e 61.
- iii. Na sequência, abatendo o valor calculado conforme item “ii” anterior (linha “U=PxT”) do Saldo de ICMS Apurado no Mês (SAM), apurou o valor que no seu entender seria o montante que deveria ter sido recolhido, em cada período de apuração, conforme linhas “V=A-U - PARCELA NÃO POSTERGADA A RECOLHER”, constantes dos demonstrativos intitulados de “APURAÇÃO DA PARCELA NÃO INCENTIVADA RECOLHIDA A MENOR”, de fls. 49 e 61;

- iv. Por fim, abatendo o valor do ICMS (código 806) efetivamente recolhido pelo Contribuinte em cada período de apuração, do valor calculado conforme o item “iii” anterior (linha “V=A-U”), obteve o valor do ICMS exigido em cada período de apuração, os quais estão consignados nas linhas “X=A-R/PARCELA NÃO POSTERGADA RECOLHIDA A MENOR”, constantes dos demonstrativos intitulados de “APURAÇÃO DA PARCELA NÃO INCENTIVADA RECOLHIDA A MENOR”, também de fls. 49 e 61 do PAF.

Na segunda etapa da apuração, o diligente ressaltou que a utilização do conceito de proporcionalidade pelo Autuante e conseqüentemente os valores por ele apurados mediante a aplicação de tal conceito, se constituem na principal divergência existente neste PAF, sobre a qual este Diligente comentará em item subsequente.

Sobre “*Aplicação das Resoluções nºs 78/2005 e 89/2010, Cálculo do ICMS Recolhido a Menor - Primeira Etapa e Da Divergência do ICMS Apurado no Mês de NOV/2012 e Cálculo do ICMS Recolhido a Menor - Segunda Etapa*”. Disse que considerando que no período de ocorrência da Infração 01, qual seja Janeiro/2011 a Dezembro/2012, as mencionadas Resoluções estavam produzindo efeitos, refez o levantamento fiscal referente a esta imputação, seguindo os ditames da Instrução Normativa nº 27/09 e das mencionadas resoluções, não identificando divergências significativas entre os números apurados por este Diligente, conforme Apêndices “A”; “A-1”; “B” e “B-1”, acostados ao PAF, às fls. 308 a 316 e fls. 317 a 325, respectivamente, e aqueles levantados pelo Autuante, conforme demonstrativos de fls. 48 a 76, exceto em relação ao mês de Novembro/2012, sobre o qual fez comentários em item específico. Sobre as pequenas diferenças identificadas em alguns dos valores encontrados a título de ICMS a ser exigido, entendeu que são decorrentes de meras aproximações matemáticas promovidas pelo aplicativo utilizado como ferramenta para a realização da tarefa.

No que concerne a esta primeira etapa da apuração, considerando que:

- (i) Os valores encontrados pela Autuada, registrados nas linhas “S=Q-R/ICMS PAGO A MENOR”, constantes dos demonstrativos de fls. 235 e 248, à exceção de um único mês, convergem com aqueles apurados pelo Autuante, conforme indicados nas linhas “S=Q-R/ICMS RECOLHIDO A MENOR” dos demonstrativos de fls. 49 e 61;
- (ii) A única divergência se dá em relação ao mês de NOV/2012, cujo valor do ICMS devido a Fiscalização entende ser de R\$13.231,90 e o Sujeito Passivo entende ser “zero”;
- (iii) Tais números foram apurados mediante a aplicação das regras contidas na IN nº 27/09;
- (iv) Não há divergência entre às partes quanto aos demais números utilizados no levantamento fiscal e, em especial, quanto à classificação das operações como DNVP - Débitos Fiscais não Vinculados ao Projeto Aprovado e CNVP - Créditos Fiscais não Vinculados ao Projeto Aprovado; e
- (v) Existe Carta de Correção Eletrônica, às fls. 234, a qual foi verificada por este Diligente junto ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica (RFB), promovendo, em 07/12/2012, a correção do CFOP registrado na NFe nº 11.960, emitida em 20/11/2012, do código “5202 - Devolução de compra para comercialização” para o código “5.201 - Devolução de compra para industrialização ou produção rural”, fato que, para efeito de cálculo do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Desenvolve, no entender deste Diligente, desloca esta operação do campo dos DNVP para o campo dos Débitos Fiscais Vinculados ao Projeto Aprovado, impactando o resultado do levantamento fiscal, em relação ao mês de NOV/2012.

Afirma o diligente, na sequência, que procedeu ao refazimento do levantamento fiscal, seguindo os ditames da Instrução Normativa nº 27/09 e das mencionadas Resoluções nºs 78/2005 e 89/2010, apurando os valores consignados na tabela abaixo inserida (fl. 300), cuja memória de cálculo se encontra consubstanciada nos Apêndices “A” e “A-1”, acostados ao PAF às fls. 308 a 316.

No tocante a esta segunda etapa da apuração, considerando que a utilização do conceito de

proporcionalidade pelo Autuante para a apuração do *quantum* exigido na Infração 01 do presente Lançamento de Ofício decorreu de sua interpretação do disposto no art. 18 do Decreto nº 8.205/2002, reproduzido, conforme consta da Informação Fiscal produzida, às fls. 269. Entende que, por se tratar de questão de mérito relacionada com interpretação de norma vigente, por força regimental não lhe cabe externar posicionamento em relação a este mérito, cabendo aos Senhores Julgadores o deslinde da questão. Contudo, considerando a hipótese dos Senhores Julgadores decidirem pela legitimidade da utilização do conceito da proporcionalidade aplicada pelo Autuante na apuração do valor exigido referente à Infração 01 em comento, ofereceu a tabela inserida à fl. 302, com os valores que entendeu seriam exigíveis neste contexto, após o refazimento dos cálculos com os ajustes que se fizeram necessários, especialmente aquele relativo ao mês de NOV/2012, provocado pelo deslocamento da operação de saída, acobertada pela NFe nº 11.960, do campo dos DNVP para o campo dos Débitos Fiscais Vinculados ao Projeto Aprovado, que impactou no resultado do levantamento fiscal, em relação ao mencionado mês, conforme abordado parágrafos acima.

Nesta linha de raciocínio, disse novamente que refez o levantamento fiscal, apurando os valores indicados na Tabela II (fl. 302), cuja memória de cálculo se encontra consubstanciada nos Apêndices “B” e “B-1”, anexados ao PAF, às fls. 317 a 325.

Quanto à solicitação de emitir “... *parecer fiscal - contábil informando se a forma de proceder do contribuinte gerou prejuízo em desfavor da Fazenda Pública Estadual, acarretando recolhimento a menor do ICMS nos períodos mensais objeto da exigência fiscal que envolve a infração*”. Registra que, pelas razões detalhada no item “II.C - Da Segunda Solicitação do Pedido de Diligência” deste Parecer, no qual foi analisado o método de apuração da Infração 01, restou demonstrado, em especial pelos demonstrativos que compõem os Apêndices “A”; “A-1”; “B” e “B-1”, acostados ao PAF às fls. 308 a 316 e fls. 317 a 325, que, desenganadamente, a forma de proceder do contribuinte gerou prejuízo em desfavor da Fazenda Pública Estadual, acarretando recolhimento a menor do ICMS nos períodos mensais objeto da exigência fiscal que envolve a infração, à exceção do mês de NOV/2012, conforme inclusive foi reconhecido pelo próprio Sujeito Passivo, em sede de defesa, à fl. 208 do PAF, quando: (i) literalmente assevera que “*É preciso destacar, todavia, que houve, por parte do contribuinte, equívoco na determinação da base de cálculo do Desenvolve em relação ao cálculo do SDPI (Saldo Devedor Passível de Incentivo). ...*”; e (ii) apresenta os demonstrativos de fls. 232 a 2631, indicando os valores mensais de ICMS que admite dever ao erário público.

Repisa que o valor a ser finalmente exigido do Autuado dependerá do entendimento dos Senhores Julgadores acerca da legitimidade ou não da aplicação da proporcionalidade levada a efeito pelo Autuante, quando do levantamento do valor da exigência fiscal relativa à Infração em análise.

Assinala que na hipótese do Órgão Julgador: (i) ACOLHER a tese da proporcionalidade defendida pelo Autuante, o valor da exigência fiscal poderá ser, S.M.J., aquele indicado na coluna “DILIGÊNCIA FISCAL (DEMONST. FLS. 318 A 325 - LINHAS “12”)” da Tabela II inserida na Pág. 08 deste Parecer/fls. 302 do PAF, que totaliza R\$965.306,94 (novecentos e sessenta e cinco mil, trezentos e seis reais e noventa e quatro centavos); ou (ii) NÃO ACOLHER a tese da proporcionalidade defendida pelo Autuante, o valor da exigência fiscal poderá ser, S.M.J., aquele contido na coluna “DILIGÊNCIA FISCAL (DEMONST. FLS. 309 A 316 - LINHAS “10”)” da Tabela I inserida na Pág. 06 deste Parecer/fl. 300 do PAF, que totaliza R\$151.112,76 (cento e cinquenta e um mil, cento e doze reais e setenta e seis centavos), tudo conforme os demonstrativos de débito inseridos no próximo item deste Parecer

“II.E - Da Quarta Solicitação do Pedido de Diligência”.

Em atendimento a esta quarta solicitação, apresentou dois demonstrativos de débito (TABELAS III e IV) para avaliação dos Julgadores, que poderão adotar, S.M.J., um ou outro a depender do seu posicionamento quanto à proporcionalidade aplicada pelo Autuante na apuração do valor exigido referente à Infração 01, e a sua concordância com os ajustes realizados no levantamento fiscal em

decorrência da ação revisional, especialmente aquele relativo ao mês de NOV/2012, provocado pelo deslocamento da operação de saída, acobertada pela NFe nº 11.960, do campo dos DNVP para o campo dos Débitos Fiscais Vinculados ao Projeto Aprovado, que impactou no resultado do levantamento fiscal, em relação ao mencionado mês.

Informa que os mencionados demonstrativos de débito refletem as memórias de cálculo consubstanciadas nas planilhas que compõem os Apêndices “A”; “A-1”; “B” e “B-1”, anexados aos autos às fls. 308 a 316 e fls. 317 a 325. E que os valores referentes a cada período de apuração contidos nas colunas “VALOR HISTÓRICO” foram ajustados ao limite estabelecido pelo lançamento sempre que os montantes apurados na ação diligencial se apresentaram minimamente superiores àqueles lançados no Auto de Infração.

Conclui a diligência afirmando que cumpriu a diligência nos termos do pedido da 5ª JJF, às fls. 291 e 292, cujo resultado está contido em disco de armazenamento de dados (CD) no Apêndice D deste Parecer, à fl. 333. Finalmente, nos termos do pedido de diligência às fls. 291 e 292, procedeu encaminhamento ao órgão de preparo do CONSEF para as seguintes providências:

- 1. Dar ciência ao Autuado e ao Autuante, do inteiro teor do Parecer Fiscal, ocasião em que será concedido às partes o prazo de 10 (dez) dias para manifestação.*
- 2. O PAF, após concluídas as providências descritas no item anterior, retornar ao CONSEF visando o julgamento da impugnação interposta pelo sujeito passivo.*

A Inspetoria de origem do PAF procedeu à intimação do autuante e do autuado do resultado da diligência, fato atestado pelas manifestações de ciência das partes nos autos (fl. 334 e fl. 335). Após o prazo de 10 (dez) dias concedido para as devidas manifestações, contribuinte e preposto fiscal se mantiveram silentes.

VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 5 (cinco) imputações fiscais conforme foi detalhadamente exposto relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

Inicialmente cabe consignar que o contribuinte, na inicial defensiva, reconheceu a procedência das infrações 3, 4 e 5, que totalizam a cifra principal de R\$4.780,12, informando ainda que procederá oportunamente o pagamento dos respectivos valores. Infrações mantidas, sem alteração de valor, considerando a manifestação expressa do contribuinte, reconhecendo o cometimento das mesmas.

Em relação às infrações 1 e 2, a defesa sustenta a nulidade de ambas sob o argumento de falta de clareza e precisão das acusações fiscais. Enquadra o pedido de nulificação das cobranças nas disposições do art. 18, IV, “a” e art. 39, III do DECRETO nº 7.629/99 (RPAF).

Quanto a essa preliminar de invalidade do lançamento observo que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99. Base de impositivo e cálculo do imposto apurados e demonstrados pelos autuantes em atendimento dos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. Os valores se encontram contidos nos demonstrativos de débito (docs. fls. 43 a 76 e fls. 191 a 201, estas últimas referentes ao cálculo do incentivo Desenvolve, além da mídia digital – CD de dados – doc. fl. 202). O inteiro teor dessas peças processuais foi entregue ao contribuinte quando da notificação do lançamento, conforme assinatura firmada por preposto da empresa no Termo de Intimação juntado à fl. 203. Por sua vez houve a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação infringidos. Registre-se ainda que a descrição das infrações na peça acusatória foi clara e determinada. O contribuinte contraditou os termos da acusação fiscal que entendeu indevidos, exercendo na plenitude o seu direito de defesa.

No tocante à relação de notas fiscais de entrada não registradas na escrita fiscal da empresa autuada inserida às fls. 44/47, que compõe a Infração 02, trata-se de operações envolvendo fornecedores habituais do contribuinte autuado em transações que se repetem ao longo dos

meses, com origem em diversos Estados, incluindo a própria Bahia, São Paulo, Rio de Janeiro, Paraíba. Nessa relação estão listados contribuintes de grande porte, a exemplo do CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA, BRASKEN PETROQUÍMICA, FAURECIA AUTOMOTIVE, BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GÁS, LOJÃO DOS PARAFUSOS, entre outros. Em todas as operações foi emitida a correspondente nota fiscal eletrônica (NF-e), com a indicação da chave de acesso, não podendo o contribuinte alegar o desconhecimento dessas aquisições ou mesmo insinuar que as mesmas não ocorreram e que as provas apresentadas no lançamento não são suficientes a demonstrar a ocorrência do fato gerador da penalidade, através do recebimento das mercadorias.

Inexistem, portanto, vícios ou omissões que tenham impedido o sujeito passivo de contraditar e exercer o seu direito de defesa. Preliminar de nulidade negada.

Passemos então ao exame de mérito das infrações impugnadas.

A Infração 1 contém a acusação de recolhimento a menor do ICMS em razão do uso indevido do incentivo fiscal DESENVOLVE, regido pela Lei nº 7.980/2001 e regulamentado pelo Decreto nº 8.205/2002, através da redução do valor devido nos meses objeto do lançamento: Fatos geradores de janeiro, fevereiro, março, maio a dezembro de 2011 e janeiro a maio, julho a dezembro de 2012.

Há que se destacar que o próprio contribuinte, na peça de defesa, reconhece ter cometido equívoco na determinação da base impositiva do DESENVOLVE em relação ao cálculo do Saldo Devedor Passível de Incentivo (SDPI), quando classificou os créditos do CIAP (ativos imobilizados) como não incentivados, quando o correto seria classificá-los como incentivados, gerando diferença na quantificação do débito sobre o valor acrescido, e contrariando o que dispõe a Instrução Normativa 27/2009, que trata sobre regras procedimentais quanto à apuração do ICMS a recolher pelo referido programa de incentivo fiscal.

Apesar do contribuinte alegar que esse equívoco não implicou em recolhimento a menos do imposto para o erário estadual, o fato é que a classificação dos créditos do ativo fixo vinculados ao projeto industrial do benefício, como não incentivados, resulta em redução da parcela mensal do imposto não incentivada, já que esses créditos deixaram de ser compensados sobre os valores cujos pagamentos foram diferidos para o futuro. Houve, portanto, redução do valor recolhido a cada mês, relativo às parcelas não alcançadas pelo DESENVOLVE, de forma que na autuação foi aplicada a regra contida no art. 18 do Dec. 8.205/02, que estabelece que a empresa 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.

Há que se entender aqui que a aplicação desse dispositivo do Dec. 8.205/02 alcança tanto a falta de recolhimento, como o recolhimento a menor do imposto, pois em se tratando de benefício tributário condicionado não há possibilidade do contribuinte adotar a conduta de pagamentos parciais para se eximir da sanção prevista na norma, não cabendo se indagar aqui também se houve ou não a intenção do sujeito passivo em cometer fraude contra o erário estadual. Nos termos do art. 136 do CTN, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Visando exatamente dimensionar a repercussão financeira do procedimento adotado pelo contribuinte, o presente PAF foi convertido em diligência para a ASTEC/CONSEF (Assessoria Técnica do Conselho Estadual de Fazenda), para que fosse revisada a sistemática de cálculo adotada pelo autuante na apuração do imposto, visto que a autoridade fiscal procedeu ao recálculo do benefício.

Considerando, a título de exemplo, a situação referente ao mês de janeiro de 2011, objeto de análise na peça informativa do autuante e na diligência da ASTEC, o ICMS apurado naquele mês, considerando a compensação correta dos créditos do ativo fixo (CIAP), foi de R\$285.929,22. Desse montante, a parcela incentivada correspondeu a R\$202.479,37 e, conseqüentemente, o ICMS

Normal a recolher, a cifra de R\$83.449,85. Desse valor o contribuinte recolheu apenas R\$58.283,24, correspondente a 69,84% do que deveria ter pago ao Estado da Bahia. Nessas circunstâncias, em razão da falta de pagamento do ICMS não incentivado, não importa se total ou parcial, o contribuinte naquele mês perde direito ao benefício. No caso concreto a perda do benefício é parcial. Como o ICMS não postergado, recolhido na data regulamentar, correspondeu a 69,84%, o valor da parcela postergável será de apenas R\$141.416,11 (69,84% de R\$202.479,37). Dessa forma, a perda do benefício será somente a diferença aritmética: $R\$202.479,37 - R\$141.416,11 = \mathbf{R\$61.063,26}$. Somando-se esse valor ao que deixou de ser recolhido no aludido mês a título de ICMS não incentivado, ou seja, de ICMS normal ($R\$83.449,85 - R\$58.283,24 = \mathbf{R\$25.166,61}$), tem-se que o valor total devido em janeiro/2011, será de $\mathbf{R\$61.063,26 + R\$25.166,61 = R\$86.229,87}$.

Entendo ser correta essa metodologia de cálculo adotada no Auto de Infração, para os demais meses que integram a Infração 01, com os ajustes feitos na revisão, visto ser ela mais consentânea inclusive com os princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, de forma que o cálculo financeiro da perda do benefício é ajustado exatamente na proporção do que deixou de ser apurado e recolhido pelo contribuinte aos cofres públicos. Há que se considerar ainda que a norma que determina a perda do benefício (art. 18, do Dec. 8.205/2002) é de natureza sancionatória, mais uma razão a reforçar a sua aplicação de forma atenuada e proporcional, e não através de mecanismo de tudo ou nada (oito ou oitenta), através do qual ou se mantém a totalidade do que foi indevidamente apropriado ou se exclui todo o direito à benesse tributária. Rejeito a alegação empresarial de que essa metodologia de cálculo para a quantificação dos valores a serem exigidos pela perda do benefício do DESENVOLVE, através da proporcionalidade, careça de base legal a invalidar o ato de lançamento fiscal.

Todavia, em relação ao mês de novembro/2012, conforme detectado pela defesa e revisado por auditor fiscal da ASTEC, restou comprovado o acerto dos cálculos efetuados pelo contribuinte, visto que houve emissão de Nota Fiscal nº 11.960 de devolução de matéria-prima (com direito ao incentivo fiscal), que por equívoco foi registrada com o CFOP 5.202 (devolução de mercadorias adquiridas para comercialização). Foi emitida pelo contribuinte a carta de correção, com o devido aproveitamento do crédito na parcela incentivada pelo benefício do DESENVOLVE, restando demonstrado e confirmado na revisão a inexistência de valores residuais a recolher no mês de novembro de 2012.

Importante destacar também que a apuração alternativa, apresentada no Parecer da ASTEC, denominada de opção 02, totalizando a exigência de R\$151.112,76 (Tabela IV – fl. 304 e correspondentes anexos – Apêndices A e A1– fls. 308 a 367), só remanesceu na cobrança os valores do ICMS Normal indevidamente apurado, sem qualquer repercussão no ICMS objeto da dilação de prazo de pagamento pelo benefício do DESENVOLVE (IMPOSTO INCENTIVADO). Essa metodologia de cálculo favorece o infrator que apurou indevidamente as parcelas sujeitas e não sujeitas ao incentivo e não tem respaldo na legislação de regência do ICMS, especialmente no que dispõe o art. 18 do Dec. 8.205/2002. A título de exemplo, nessa metodologia alternativa, o ICMS apurado no mês de janeiro/2011 foi de R\$25.166,62, exatamente o valor do imposto normal que deixou de ser recolhido pelo contribuinte, e somente ele, sem qualquer repercussão na parcela do tributo incentivado, no importe total de R\$202.479,37.

Observo ainda que após a revisão fiscal da ASTEC, com a elaboração do Parecer Técnico 015/2019 (fls. 295/307 e respectivos anexos), autuante e autuado permaneceram silentes, não contestando os resultados ali apurados.

Mantenho, portanto, parcialmente a Infração 01, adotando a solução apresentada no Demonstrativo de Débito que integra a Tabela III, inserida à fl. 304, no importe principal de **R\$965.298,56**, apurado através da metodologia da proporcionalidade sobre a parcela do imposto incentivado.

No que se refere à Infração 02, superada a nulidade suscitada pela defesa conforme já analisado neste voto, no mérito observo que a multa de 10% sobre o valor das entradas não registradas, prevista no art. 42, inc. IX, da Lei nº 7.014/96, foi reduzida para 1%, por conta da alteração

promovida na citada norma pela Lei nº 13.816, de 21/12/2017. Aplica-se ao caso as disposições do art. 106, inc. II, letra “c” do CTN, pois a norma que reduziu a penalidade é mais benéfica, retroagindo os seus efeitos para alcançar o presente ato de lançamento de ofício, na fase de julgamento. Aplico de ofício a redução prevista na norma legal editada em 2017, reduzindo a Infração 02 de R\$176.060,74 para R\$17.606,07.

Passemos a examinar, na sequência, o pedido subsidiário da defesa direcionado no sentido de afastar a penalidade lançada no Auto de Infração ou a menos reduzi-la a patamar menos gravoso. A penalidade 100% do valor do imposto, lançada neste Auto de Infração (**item 01**), corresponde à parcela do lançamento de ofício que decorre de expressa disposição da legislação do ICMS – Lei nº 7.014/96, art. 42, inc. IV, letra “j”. O contribuinte sustenta que referida penalidade no patamar estabelecido na lei ordinária estadual viola o art. 150, inc. IV, da Carta Magna, que veda a utilização de tributo que possa incorrer em efeito confiscatório.

Ocorre que por disposição também expressa da legislação processual é vedado aos órgãos de julgamento administrativo decretar a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma posta no ordenamento jurídico tributário. Assim dispõe o art. 167, incisos II e III, do RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia). Essa questão somente poderá ser apreciada através do manejo, pelo contribuinte, de ações perante o Poder Judiciário, de forma que a multa lançada no item 01 do Auto de Infração fica mantida sem alteração de valor.

Ante o exposto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração que passa a apresentar a seguinte configuração:

Infração 01: R\$965.298,56 (procedente em parte- reduzida após diligência revisora);

Infração 02: R\$17.606,07 (procedente em parte – reduzida de ofício);

Infração 03: R\$230,00 (não impugnada – procedente);

Infração 04: R\$280,00 (não impugnada – procedente);

Infração 05: R\$4.270,12 (não impugnada – procedente).

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **210404.2906/15-6**, lavrado contra **BAHIA EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$969.568,68**, acrescido das multas de 60% sobre R\$4.270,12 e de 100% sobre R\$965.298,56, previstas no art. 42, incisos II, “f” e IV, “j” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$18.116,07**, prevista nos incisos IX (reduzida a penalidade), XVII e XVIII, “c” do mesmo diploma legal citado, alterada pela Lei nº 5.534/02, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras 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.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

PAULO DANILO REIS FONTES – JULGADOR