

PROCESSO	- A. I. N° 120018.0001/18-1
RECORRENTE	- REBOFORT INDÚSTRIA DE ARGAMASSAS EIRELI
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2 <sup>a</sup> JJF n° 0173-02/20
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 16/04/2021

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0026-11/21-VD

**EMENTA: ICMS.** 1. PROGRAMA DESENVOLVE. FALTA DE PAGAMENTO NO PRAZO REGULAMENTAR DA PARCELA NÃO SUJEITA A DILAÇÃO DO PRAZO PARA PAGAMENTO. Com a mudança da legislação, somente passou a ocorrer a perda do benefício fiscal quando o atraso ocorre fora do mês de vencimento da parcela não dilatada. Aplicação retroativa do art. 106, inciso II, alínea “b” do CTN. Modificada a Decisão recorrida. Infração parcialmente elidida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAIS DE USO OU CONSUMO. Sujeito Passivo confessa tartar-se de itens relativos a uso/consumo. Mantida Decisão recorrida. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS; **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Admitindo que não promoveu o registro, a qualificação de amostra gratis ou mesmo de operação de devolução não desobriga a empresa do seu registro. Mantida decisão recorrida. Não acolhidas as arguições preliminares. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2<sup>a</sup> JJF N° 0173-02/20, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 29/03/2018, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$918.492,57, em razão de seis infrações distintas, sendo objeto do presente recurso apenas as infrações 02, 03, 05 e 06, descritas a seguir.

...

*Infração 02. 03.08.03. Recolheu a menor o ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do estado da Bahia – Desenvolve, no período de julho de 2015, janeiro, março a julho, setembro a dezembro de 2016, janeiro e fevereiro de 2017, no montante de R\$886.554,98, multa de 60%.*

...

*Infração 03. 06.02.01. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, no valor de R\$11.723,89, multa de 60%, para ocorrências nos meses de janeiro a dezembro de 2013, janeiro a agosto, outubro a dezembro de 2014, fevereiro a dezembro de 2015.*

...

*Infração 05. 16.01.01. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma, no total de R\$14.735,45, correspondente a fatos ocorridos nos meses de fevereiro, junho e novembro de 2013, outubro e novembro de 2014, janeiro, fevereiro, outubro e novembro de 2015.*

...

*Infração 06. 16.01.02. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro, junho a setembro, novembro e dezembro de 2013, janeiro a julho, outubro*

*a dezembro de 2014, janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2015, totalizando R\$ 1.698,36 a título de multa por descumprimento de obrigação acessória.*

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 04/09/2015 (fls. 313 a 323) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO”**

*O presente lançamento, constitui-se em seis infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.*

*Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal, através da lavratura do Termo de Intimação em 30/01/2018 (fl. 12).*

*A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 13 a 31, tendo sido devidamente entregue ao sujeito passivo ao final da ação fiscal, através do recibo firmado à fl. 31.*

*A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticada pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.*

*A empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou o aspecto das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.*

*Em relação às questões preliminares a serem analisadas, esclareço que os argumentos da defesa de que “não ter em mãos planilhas detalhadas contendo as quantidades de entradas e saídas, por item de mercadorias auditadas, e dos estoques iniciais e finais, além da demonstração de preço unitário médio, em formato de papel ou disco de armazenamento, números de notas fiscais e quaisquer outros elementos capazes de delimitar o fato gerador praticado pelo contribuinte que ensejou a ação fiscalizatória” são totalmente estranhos aos relatados na autuação, vez se referirem a aplicação de Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, que, como visto, não faz parte de nenhuma das infrações arroladas, não podendo ser considerado, portanto.*

*Quanto a alegada preterição do direito de defesa, em verdade não existiu. As infrações estão claramente descritas, os demonstrativos, de igual modo, claros o suficiente para a perfeita e completa compreensão dos fatos, sem quaisquer lacunas ou omissões, com os documentos respectivos listados em cada um daqueles elaborados, inclusive com as respectivas chaves de acesso de cada nota fiscal, como se observa, por exemplo, nas fls. 15 a 17, possibilitando, como já firmado em momento anterior, o pleno exercício do contencioso e do direito de defesa, sendo o argumento apresentado destituído de qualquer fundamento, quer fático, quer de direito, razão do seu não acolhimento.*

*De igual modo, a autuante, quando produziu informação fiscal, elaborando novos demonstrativos, não fez nova fiscalização, e sim, apenas ajustou o lançamento aos elementos e documentos trazidos em sede de defesa pelo contribuinte, reduzindo o valor do lançamento em seu favor, não podendo tal arguição ser, pois, provida.*

*Esclareço, diante das colocações e menções feitas pela defesa na infração 01, especialmente, que à época dos fatos geradores, não mais vigorava o RICMS/97, substituído a partir de 01/04/2012 por novo Regulamento, aprovado pelo Decreto 13.780/12.*

*No mérito, para a infração 01, que trata de falta de recolhimento do imposto deferido por fornecimento de refeições aos empregados, a tese do autuado é de que houve equívoco da autuante ao desconsiderar para o cálculo do imposto devido, o fato de não ter considerado o fato de o fornecedor das refeições apurar o imposto pelo regime da receita bruta, o que importaria em alíquota de 4% do imposto.*

*Em verdade, a se observar pelo próprio lançamento, na fl. 01, a alíquota aplicada corretamente foi a de 4%. Entretanto, à vista da documentação acostada pelo contribuinte, onde se comprovou a quitação total dos valores lançados, inexiste débito, diante dos valores devidos terem sido pagos em dois momentos diversos, um dentro do mês, e outro no mês seguinte, fato reconhecido pela própria autuante, devendo a infração ser tida como improcedente.*

*Na infração 02, a questão se prende ao fato de, frente a inadimplência de parcelas do ICMS não sujeitas à dilação de prazo, ter sido exigido o imposto da parcela dilatada correspondente naquele mês. Se é certo que o benefício do Programa Desenvolve quanto ao deferimento do recolhimento de parcela do imposto apurado e devido, também o é que a empresa beneficiária deve atender ao disposto não somente na Resolução concessiva de tal benefício, em suas especificidades, como, de igual modo, ao quanto determinado na legislação.*

*No presente caso, para a resolução da matéria, deve ser observada a redação contida no artigo 18 do Decreto*

8.205/2002, (Regulamento do Programa Desenvolve):

“Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês”.

De tal regramento, se infere facilmente que, caso o contribuinte não recolha no prazo regulamentar a parcela mensal não incentivada, perderá o benefício fiscal naquele mês, ainda que vigente o prazo decorrido para a fruição do benefício, o que invalida o argumento defensivo.

Dos documentos trazidos aos autos, bem como dos relatórios de arrecadação da SEFAZ, a impontualidade de recolhimento da parcela não incentivada se encontra devidamente caracterizada, e ainda, como aduz a autuada, não mais existam tais débitos relativos a tais parcelas não incentivadas, pois feito o recolhimento, ainda que intempestivo, há de se aplicar a legislação, consoante acima reproduzido.

Esta não se trata de matéria nova neste órgão, sendo a jurisprudência mansa e pacífica no entendimento de que atraso no recolhimento da parcela não incentivada, implica, não em perda do benefício como um todo, como entende a empresa, mas apenas em relação ao mês ou meses em que a impontualidade de recolhimento ocorreu, caso dos autos, com vencimento antecipado e sem qualquer desconto da parcela incentivada.

A empresa autuada não traz aos fólios qualquer elemento de prova que possa vir a elidir a acusação ou até mesmo reduzir o seu valor, sendo que apenas, de forma breve, reconhece como realmente recolhido fora do prazo regulamentar os valores devidos referente às parcelas não incentivadas, não havendo na legislação nenhum outro atenuante que não o determinado no artigo 18, acima referenciado, alterado pelo Decreto nº 18.406/2018, posterior ao período da autuação, que concedeu o prazo de recolhimento sem a suspensão do benefício, até o final do mês de vencimento.

Assim, da planilha elaborada pela autuante, e inserida à fl. 14 dos autos, verifico, por exemplo, que no mês de março de 2016, tendo apurado imposto devido de R\$105.041,64, sendo dilatado (parcela incentivada) R\$82.253,87, e não dilatado R\$22.787,77, este último valor somente foi recolhido em 10/06/2016, ou seja, mais de dois meses após vencida.

O mesmo ocorreu para o mês de outubro de 2016, onde foi apurado o total de imposto de R\$106.962,16, sendo R\$77.993,51 o valor da parcela dilatada, e R\$28.968,65 o valor da parcela a ser recolhida de forma imediata, a qual, apesar de vencida em 09/11/2016 somente foi recolhida em 12/04/2017.

A suportar o entendimento ora esposado, posso, por exemplo, mencionar o teor de diversas decisões das Câmaras deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 0251-11/15, CJF 0312-11/15, CJF 0327-11/18, CJF 0182-12/16 e CJF 0424-13/13 neste sentido.

De igual modo, reproduzo trechos de Parecer inserido nos fólios do Auto de Infração 295309.0091/12-3, da lavra do ilustre Procurador do Estado Dr. José Augusto Martins Júnior, ao qual me alinho integralmente em seu entendimento, reproduzindo os seguintes trechos:

“Ou seja, até o ano de 2008, possibilitava-se com amparo no Decreto Regulamentar do Desenvolve, uma espécie de purgação de mora, com efeitos semelhantes a um arrependimento eficaz ou denúncia espontânea, em que não se operaria a perda do benefício, após um período intermediário de suspensão da benesse.

Após o Decreto nº 11.167/08, efeitos a partir de 09/08/08, esta situação deixou de existir, sendo de consumação automática a infração e, de forma concomitante, o efeito da perda do benefício, benesse esta de índole condicionada.

Aliás, tem absoluta lógica a mudança da legislação, pois a possibilidade de purgação de mora outrora existente esvaziava completamente a eficácia do cumprimento dos requisitos para gozo do benefício.

Ademais, calha apontar, o benefício do desenvolve, por ser um incentivo de índole tributária/financeiro, não se amolda a ideia da denúncia espontânea, pois o pagamento na mesma, seria do imposto devido, que compreenderia o pagamento do 100% do imposto, ou seja, do imposto normal e postergado, pois o tributo dilatado e normal, fazem parte do termo ‘imposto devido’

Neste passo, o pagamento do imposto devido, a meu sentir, deveria ser não somente do imposto normal, mais do imposto total, sem a dilatação, por se tratar a postergação dum simples incentivo financeiro. (...)

Desta forma, mesmo que o sujeito passivo tenha recolhido o imposto da parcela não incentivada antes da ação fiscal, porém após a data regularmente prevista para o seu pagamento, a legislação determina a aplicação da sanção para a não fruição do benefício da dilação do prazo de pagamento da parcela incentivada no respectivo mês...”.

Logo, a infração há de ser mantida, tal como originalmente lançada.

De relação à infração 03, a defesa aponta ser devido saldo diverso do indicado na autuação, pelo fato de ter

*direito ao crédito relativo às aquisições de materiais para uso e consumo, consoante determinação contida na Lei Complementar 87/96, artigo 33, além de ter recolhido a maior a parcela de imposto devido, enquanto a autuante não acolhe tal argumento, tendo excluído uma nota fiscal referente a assinatura de periódico, e ter considerado os recolhimentos efetuados de forma comprovada, reduzindo o valor da infração.*

*Com efeito, quanto ao argumento de direito ao uso do crédito, diante de disposição da Lei Complementar 87/96, incorre a autuada em equívoco, ao desconhecer que, embora previsto no corpo daquele diploma legal, o direito ao uso do crédito advindo de aquisições de bens para uso e consumo se encontra suspenso até 1º de janeiro de 2033, por força de determinação contida na Lei Complementar 171/2019, motivo para o não acolhimento do mesmo.*

*Na hipótese de ter a empresa autuada recolhido imposto a maior, cabe, em procedimento apartado, dirigido ao órgão de sua jurisdição fiscal, solicitá-lo, atentando para o prazo decadencial.*

*Já a exclusão da nota fiscal realizada pela autuante possui a devida pertinência, bem como os ajustes em função da comprovação de recolhimento de parte do imposto devido, motivo pelo qual acolho o demonstrativo para a infração constante à fl. 297, sendo a infração reduzida para R\$818,72.*

*A infração 04 versa sobre falta de recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária, e conforme explicita a defesa, de erro na informação contida na DMA, trazendo os documentos de arrecadação que comprovariam a insubsistência da acusação fiscal, com o que concorda a autuante.*

*Analizando os documentos coligidos aos autos, especialmente aqueles relacionados a comprovação de recolhimento de fls. 263 a 265, se comprova caber razão à autuada, estando presentes os elementos necessários para a comprovação da insubsistência da acusação. Infração improcedente.*

*Quanto às infrações 05 e 06, observo ser obrigação acessória da empresa, sendo o seu cumprimento de extrema importância, ao registrar em sua escrituração fiscal, todas as entradas de mercadorias, bens ou serviços, ocorridas no seu estabelecimento.*

*Contrariamente ao entendimento da defesa, esclareço que não se está cobrando imposto, mas apenas e tão somente multa por descumprimento de obrigação acessória, pouco importando a situação tributária da operação ou da mercadoria contida em cada nota fiscal.*

*Tal falta dos registros das notas fiscais de entradas no livro fiscal respectivo, regulado no artigo 217 do RICMS/12, ou no registro C100 da EFD, conforme previsto no artigo 247 do RICMS/12 autoriza, como já explicitado, a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória estatuída no artigo 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, como ocorrido no presente caso, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias adquiridas, que entraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, como descrito na autuação.*

*Constatou que a lei não excepciona qualquer operação, pois a falta da escrituração regular dos documentos fiscais dificulta a fiscalização e a aplicação de diversos roteiros de auditoria, dentre outras implicações, sendo procedimento inaceitável para contribuintes, e irrelevante para a sua caracterização, o fato de as saídas de mercadorias serem ou não submetidas à incidência do ICMS, ou serem materiais de uso e consumo, ou para incorporação no ativo imobilizado.*

*Por tal motivo, contrariamente ao entendimento da autuada, existe, sim, prejuízo para o Fisco, o que autoriza a imposição da sanção tributária.*

*Quanto aos documentos fiscais elencados pela defesa, a matéria necessitaria da imprescindível prova, o que não veio aos autos, além do que, em se tratando de documentos fiscais emitidos de forma eletrônica, o cancelamento deve também ser realizado da mesma forma, em sistema próprio, tal como a emissão do documento fiscal, e, em não ocorrendo, a situação do mesmo, como verificado, continua na condição de “autorizado”, motivo para a desconsideração do argumento defensivo posto.*

*Ressalto que para caracterização da infração, não há de ser considerada a natureza da operação “amostra grátis” ou “bens de uso e consumo”, e sim, o fato de notas fiscais relativas a tais operações não estarem escrituradas na EFD do contribuinte, não tendo vindo aos autos prova de tal escrituração.*

*Diante do fato de não terem sido apresentados elementos consistentes capazes de alterar o lançamento efetuado, tenho tais infrações como caracterizadas, sendo, pois, ambas tidas como procedentes.*

*Assim, lastreado em tais argumentos, voto no sentido de ser o lançamento parcialmente procedente no valor de R\$903.807,50, de acordo com o seguinte demonstrativo sintético.”*

*Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 334 a 352, mediante o qual aduz as seguintes razões.*

Preliminarmente, alega nulidade do procedimento por preterição do seu direito de defesa. Explica que a autoridade fazendária manteve a autuação, argumentando que as infrações estariam claramente descritas, os demonstrativos de igual modo, claros o suficiente para a compreensão dos fatos, sem quaisquer lacunas ou omissões, com os respectivos documentos listados em cada um daqueles elaborados, inclusive com as respectivas chaves de acesso a cada nota fiscal. Alega, no entanto, que existem motivos suficientes para que o referido Auto de Infração seja declarado nulo.

Conforme já ventilado em sede de defesa, afirmar existirem incontáveis situações no mundo prático que podem dar motivos à falta de pagamento de tributos ou o seu pagamento em valor menor. É dever do Fisco descrever a natureza do fato concreto por ele constatado, devendo ser uma descrição objetiva, precisa e clara. Afirma restar claro que a descrição do fato não pode ser genérica, apontando simplesmente que houve a falta de pagamento ou pagamento feito a menor, bem como, a retratação de situações diversas.

Explica que coube à Recorrente demonstrar a nulidade do lançamento fiscal, haja vista que pelas descrições das infrações não haveria condições de ter a certeza dos motivos pelos quais o Fisco encontrou os valores recolhidos a menor, o que de certo cercearia o direito do contraditório e da ampla defesa da autuada. Argumenta que, no momento de descrição das infrações, configura-se de suma importância que o preposto fiscal aponte quais os elementos que foram levados em consideração no momento da formatação da planilha que deu ensejo ao Auto de Infração. Ainda, de acordo com a legislação pátria, o Auto de Infração deveria vir precedido de requisitos que precisam ser observados na sua elaboração.

Por conseguinte, explica que, para que pudesse se defender objetivamente, apontando eventuais incorreções, seria necessário que lhe fossem entregues as planilhas detalhadas contendo as quantidades de entrada e de saídas, por item de mercadoria auditada, e dos estoques inicial e final, e a demonstração do preço unitário médio, que tanto poderiam ser entregues através de papel impresso ou em disco de armazenamento de dados, números das notas fiscais e quaisquer outros elementos capazes de delimitar o fato gerador praticado pelo contribuinte que ensejou a ação fiscalizatória.

Logo, conclui restar clara a total ausência de precisão dos fatos apontados pelo Fiscal autuante, o que provocou evidente cerceamento de defesa, tendo em vista que, para se defender é necessário entender com clareza a qual infração o Auditor pretende imputar-lhe.

Diante do exposto, afigura-se imperiosa a necessidade da declaração da nulidade do Auto de Infração ora vergastado, tendo em vista a preterição de requisito essencial da peça acusatória, qual seja, a descrição clara e inequívoca das infrações supostamente incorridas pela autuada e a ausência de informações impossibilitou o exercício do contraditório e da ampla defesa.

No mérito, relativamente à Infração 02, alega que não houve o recolhimento a menor. Explica que se tornou adepta ao Programa Desenvolve no ano de 2008, e deste modo, o prazo de fruição do benefício, que tem duração de 12 (doze) anos, conforme o artigo 20 do Decreto nº 8205/02 e Resolução 044/2008, extinguiu-se apenas no ano de 2020. Portanto, ainda estaria aproximadamente com dois anos de participação no aludido programa, estando seus benefícios em pleno vigor.

Informa que, entre os benefícios do Programa Desenvolve, está prescrito, no artigo 3º, a dilação de até 72 (setenta e dois) meses, ou seja, 06 (seis) anos, para o pagamento de até 90% (noventa porcento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo. Explica que, após a análise da planilha e documentos anexos aos autos, verificou-se que os valores abarcados pela dilação do DESENVOLVE foram devidamente quitados, restando apenas os montantes passíveis de pagamento a posteriori. Logo, o prazo mínimo para que recolhesse os valores relativos ao ICMS seria o ano de 2021, haja vista que são 06 (seis) anos a contar do fato gerador. Visto que todo o período abarcado do Auto de Infração estaria dentro do prazo concedido pelo programa para efetivação do pagamento, conclui que não haveria que se falar em inadimplência.

Prossegue, explicando que, por sua vez, o programa DESENVOLVE previu em seu artigo 3º, que a liquidação antecipada da parcela do imposto cujo prazo tenha sido dilatado ensejaria num desconto de até 90% (noventa porcento), portanto, em hipótese alguma o valor a ser pago pela empresa autuada alcançaria o vultuoso montante de R\$886.554,98, em razão do grande percentual de desconto que a ela seria concedido.

Destaca, ainda, que o programa DESENVOLVE estabeleceu as hipóteses de perda do benefício, quais sejam, a ausência de recolhimento do ICMS, por 03 (três) meses consecutivos, ou 06 (seis) meses alternados, ou a ocorrência de dolo ou má-fé na prestação de informações sobre o projeto ou sobre a empresa.

Afirma que não se observa, em nenhum caso, a ocorrência destas hipóteses, estando o benefício totalmente válido, eis que o valor discutido já fora devidamente quitado, devendo a infração ser declarada nula, tendo em vista, não só a ausência de infração, como também, a generalidade da redação do Auto de Infração, que não descreveu de forma clara as parcelas em atraso, dificultando o seu direito de defesa.

Ainda relativamente à Infração 02, subsidiariamente, alega desproporcionalidade do valor da multa. Argumenta que a manutenção da multa no percentual de 60% (sessenta porcento) conforme estipulada no Auto de Infração, restará em clara ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, sendo da mais lídima justiça que o Fisco utilize de parâmetros razoáveis para fins de mensuração da sanção administrativa. Cita jurisprudência do STF em apoio aos seus argumentos.

Portanto, caso a referida multa não seja devidamente anulada, pugna-se pela reforma do Auto de Infração, para que a sanção tributária seja reduzida para percentual razoável não superior a 20%.

Quanto à Infração 03, explica que, consoante já exposto nos autos, as alegações da empresa, em sede de defesa, já conseguiram afastar a autuação inicial no montante de R\$11.723,89, uma vez que se constatou que a exclusão da nota fiscal realizada pela Recorrente foi realizada de forma correta, sendo a infração reduzida para o importe de R\$818,72. Ainda assim, explica, o valor restante encontra-se no importe de R\$113,53, o que será explicitado pelos fatos e fundamentos a seguir.

Explica que, segundo o exposto na auditoria da DIFAL, exemplificada pela planilha juntada à defesa administrativa, observou-se, em verdade, que o real valor devido pela Recorrente seria de R\$113,53, oriundo da diferença de valores de produtos para uso e consumo e pagos a menor, com valores de bens imobilizados e valores pagos a maior.

Observa que, dos 107 produtos registrados na tabela, 48 se enquadram como de “uso e consumo”, sendo produtos que não se agregam fisicamente ao produto final, sendo meramente utilizados nas atividades de apoio administrativo, comercial e operacional.

Portanto, somando-se o referido crédito ao montante pago pela Recorrente, alcança-se a quantia de R\$113,53 como devida.

Quanto à Infração 05, alega ter feito o devido registro das notas fiscais em sua escrita. Explica que, conforme os documentos apensados aos autos, a grande maioria das notas fiscais geradas diziam respeito a produtos de amostra grátis, produtos destinados ao uso e consumo da empresa autuada, ou situações em que existiram devoluções de produtos.

Afirma que a tabela anexada aos autos demonstrou que os valores irrisórios cobrados nas notas fiscais referentes a produtos de amostra grátis, além da insignificante quantidade de produtos, demonstrariam a principal característica do material tido como amostra grátis. Diante disto, entende restar claro que não haveria cobrança de ICMS dos supracitados produtos, haja vista que gozam de isenção, de acordo com o que também preleciona o art. 3º, Anexo I do RICMS.

Ademais, em relação aos produtos tidos como de “uso e consumo”, alega que estes não se agregam, fisicamente ao produto final, sendo meramente utilizados nas atividades de apoio

administrativo, comercial e operacional. Cita o artigo 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece crédito de ICMS relativo às mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º Janeiro de 2011, o que é exatamente o caso em comento, segundo garante.

Destaca, ainda, que existiram notas em que houve a devolução do produto ou ausência de saída do mesmo, sendo que nestas situações, não existiu o fato gerador do ICMS, haja vista que a circulação de mercadoria a qual incide o tributo, deve ser jurídica, isto é, deve haver a mudança do domínio, de propriedade, e econômica, devendo gerar lucro. Alega que, no momento em que ocorreu a devolução de mercadoria, as partes retornaram ao *status quo ante*, portanto, inexistiu a circulação de mercadoria, e consequentemente, não ocorreu à incidência do ICMS. Ademais, destaca que existiram casos em que a Nota Fiscal identificou que os produtos não foram entregues a esta Recorrente (relatório NF nº 79025), e nota cancelada, a qual o cancelamento não foi informado para a SEFAZ (relatório NF nº 48129).

No mais, reitera as considerações feitas acerca da Nota Fiscal nº 802, que foi elaborada pelo fato de, no dia 07/01/2015, ter sido emitida a NF nº 792 de SAÍDA (transferência) com o valor equivocado de R\$1.336.000,00. Após perceber o equívoco no dia 15/01 foi elaborada a NF nº 802 de ENTRADA (devolução), anulando-se, então, a operação de saída de cobrança do ICMS, que não ocorreu.

Diante de tudo que foi explicado acima, entende que restou comprovado que a rasa alegação de cometimento de infração por parte desta Recorrente não merece prosperar, pois está agindo dentro da legalidade e respaldando-se em benefícios garantidos em lei.

Quanto à Infração 06, alega que a maioria dos produtos foram devolvidos ou caracterizados como “amostra grátis” e “uso e consumo”, não havendo que se falar em incidência de ICMS. Ademais, quanto ao registro, salienta que o mesmo fora devidamente realizado, com as notas fiscais discriminando o tipo de produto, serviço e a incidência (ou não) de tributação. Além disso, todas as operações registradas foram acompanhadas do seu correto CFOP, de modo que não haveria que se falar em ausência de registro por parte desta RECORRENTE.

Isto posto, defende que o presente Auto de Infração não deve prosperar, devendo ser reformada a decisão singular nº 0173-02/20VD pelos seguintes motivos: a) As referidas infrações devem ser anuladas, em face da ausência de requisitos formais especificados em lei e de informações acerca das situações objeto do ato fiscalizatório, impossibilitando o exercício do contraditório e da ampla defesa; b) Ato contínuo, que seja declarada a insubsistência do crédito tributário, tendo em vista que a Recorrente utilizou-se de benefícios de Programa Fiscal ao qual possuía direito, bem como, em face da não incidência do ICMS sobre “amostras” e materiais de uso e consumo.

Diante de tudo quanto fora exposto, requer-se seja reformada totalmente a Decisão nº 0173-02/20VD, declarando-se IMPROCEDENTE o respectivo lançamento fiscal, reconhecendo-se: 1) O provimento do presente RECURSO VOLUNTÁRIO, ANULANDO O AUTO DE INFRAÇÃO, em razão das nulidades apresentadas, que impossibilitam o exercício do contraditório e da ampla defesa; 2) O provimento do presente RECURSO VOLUNTÁRIO, declarando a insubsistência do crédito tributário, tendo em vista que a Recorrente utilizou-se de benefícios de Programa Fiscal a qual possuía direito, bem como, em face à não incidência do ICMS sobre “amostras” e materiais de uso e consumo; 3) Subsidiariamente, que seja realizada uma redução no percentual da Infração II, para percentual não superior a 20%, tendo em vista que a manutenção da sanção tributária nos valores atuais ofende aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade; 4) Em face da tempestividade do recurso, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o trânsito em julgado do processo administrativo fiscal.

Termos em que pede e espera deferimento.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de ausência de descrição clara e precisa dos fatos, não

merece acolhida, pois o lançamento tributário não se resume ao formulário anexado às folhas iniciais do processo (pág. 01-06), padronizado para efeito de ingresso dos dados no sistema de controle da arrecadação. De fato, além da tipificação da conduta infratora, foram anexados, ao PAF, os demonstrativos de débito individualizados por infração (folhas 13/31), que contribuem para fornecer detalhes da conduta autuada, bem como para explicitar os cálculos efetuados para apuração da base de cálculo do imposto e da multa.

Os demonstrativos de débito relativos às infrações 02, 03, 05 e 06 (objetos do presente recurso) apresentam, detalhadamente, todos os documentos fiscais que serviram de lastro ao presente lançamento de ofício, permitindo, por conseguinte, que o Contribuinte tenha a perfeita compreensão dos motivos que ensejaram a presente exigência.

Assim, rejeito a alegação de nulidade suscitada.

No mérito, quanto à Infração 02, a conduta autuada foi descrita como “*Recolheu a menor o ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do estado da Bahia – Desenvolve, ...*”.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que não houve recolhimento a menor, mas dilação de prazo de 90% do valor devido, por força do benefício fiscal do Desenvolve que titulariza. Caso não acolhida a tese recursal, pede redução da multa a 20%, em face da sua desproporção com a infração apontada.

Examinando o demonstrativo de débito relativo à Infração 02 (folha 14), é possível notar que, efetivamente, o Sujeito Passivo não deixou de recolher o ICMS não dilatado devido, mas o fez fora do prazo regulamentar. De fato, conforme se encontra detalhado no demonstrativo “BENEFÍCIOS DO DESENVOLVE RELATIVO À DILAÇÃO DE PRAZO DE PAGAMENTO”, os recolhimentos do imposto não dilatado foram feitos sempre fora do prazo legal, de acordo com a indicação na Coluna “Pagamentos”, “Data”.

Ora, tendo ocorrido em atraso no pagamento da parcela não beneficiada, perde, o Sujeito Passivo, o gozo do benefício em cada daqueles meses respectivos, conforme art. 18 do Regulamento do Desenvolve (redação então vigente), abaixo reproduzido

“Art. 18 - A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, **na data regulamentar** (grifo acrescido), a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.

...”

Nota todavia, que, embora a legislação da época trouxesse a previsão da perda do benefício fiscal em face da impontualidade no pagamento, o caput do art. 18, acima reproduzido, sofreu uma alteração, em 22/05/2018, por força do Decreto nº 18.406, o qual abrandou os efeitos punitivos decorrentes do descumprimento do prazo fixado para o recolhimento. Assim, somente passou a prever perda do direito quando o atraso ocorresse fora do mês de vencimento da parcela não dilatada, conforme se lê abaixo.

“Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, **até o último dia útil do mês do vencimento** (grifo acrescido), a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês. (Redação do caput dada pelo Decreto Nº 18406 DE 22/05/2018).

Assim, como a impontualidade purgada dentro do próprio mês deixou de ser justa causa para a perda do benefício fiscal, entendo que se deve aplicar a legislação alteradora, retroativamente, conforme autoriza o art. 106, inciso II, alínea “b” do CTN, abaixo transscrito.

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;  
...”*

Essa é a jurisprudência recente desta 1<sup>a</sup> CJF, conforme acórdão CJF Nº 0026-11/20, cuja ementa reproduzo abaixo.

*“1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL*

*ACÓRDÃO CJF Nº 0026-11/20*

*EMENTA: ICMS. 1. PROGRAMA DESENVOLVE. ... b) RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. USO INDEVIDO DE INCENTIVO FISCAL. Restou comprovado os recolhimentos referente ao tributo oriundo dos fatos geradores apurados em 28.02.2017, com vencimento em 09.03.2017, sendo recolhido em duas parcelas, dentro do próprio mês do vencimento, nos dias 24 e 28.03.2017, em face do determinado pelo Decreto nº 18.406, de 22.05.2018. Aplica-se a retroatividade benigna, excluindo da cobrança o valor correspondente ao período (grifo acrescido). Modificada a Decisão recorrida. ... Recurso NÃO PROVIDO. Decretada, de ofício, a redução da infração devido ao recolhimento comprovado. Auto de Infração Procedente em Parte. Decisão unânime*

Assim, por força da aplicação do princípio da retroatividade benéfica, excluo, da autuação, os valores relativos aos meses de julho/15 (com vencimento em 09/08 e recolhimento em 11/08), janeiro/16 (com vencimento em 09/02 e recolhimento em 15/02) e abril/16 (com vencimento em 09/05 e recolhimento em 30/05), pois tais condutas deixaram de ser apenadas com a perda do benefício fiscal. Quanto aos demais valores, a infração persiste na medida em que o atraso só foi purgado em momento subsequente ao encerramento do mês.

Quanto à alegação de desproporcionalidade da multa, não merece acolhida, pois encontra previsão em lei e falece competência a este órgão julgador para afastá-la ou reduzi-la.

O valor da Infração 02 fica reduzido, assim, a R\$693.922,99, conforme demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS
jul/15	0,00
jan/16	0,00
mar/16	82.253,87
abr/16	0,00
mai/16	65.446,40
jun/16	60.470,00
jul/16	65.313,60
set/16	83.230,01
out/16	77.993,51
nov/16	65.392,45
dez/16	89.254,19
jan/17	54.366,17
fev/17	50.202,79
<b>TOTAL</b>	<b>693.922,99</b>

Quanto à Infração 03, a conduta autuada foi descrita como “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, ...*”.

O Sujeito Passivo se opõe ao lançamento, alegando que as mercadorias são itens de uso/consumo que não se agregam ao produto final, sendo utilizados nas unidades de apoio administrativo.

Nota que o valor desta infração já sofreu significativa redução pela decisão de piso, que reduziu o valor lançado de R\$11.723,89 para R\$818,72.

Embora a Recorrente tenha se insurgido à autuação, não negou que tais aquisições tivessem por objeto materiais de uso/consumo. Foi além, pois afirmou que os itens adquiridos são utilizados em atividades de apoio.

Ora, sendo itens de uso/consumo, é forçoso admitir que o adquirente deve pagar o ICMS

diferencial de alíquotas sobre as aquisições interestaduais, restando evidente que o lançamento deve ser mantido, naquilo que sobejou da decisão da 2ª JJF. Mantida a Decisão recorrida.

Quanto à Infração 05, a conduta infratora foi descrita como “*Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, ...*”. O Sujeito Passivo alega que a maior parte dos itens autuados se referem a aquisição de amostra grátis, com previsão de isenção do ICMS. Alega também que constam aquisições de bens de uso/consumo, além de itens que foram objeto de devolução.

Quanto à alegação de que se trata de aquisição de amostra grátis, tal aspecto não afasta obrigatoriedade de registro das notas fiscais de entrada, respectivas. O mesmo se dá relativamente às aquisições de mercadorias que, eventualmente, tenham sido objeto de devolução posterior.

Quanto às aquisições de material de uso/consumo, confunde-se o Contribuinte quando alega direito de creditar-se de tais aquisições desde 2011, pois a previsão inicial de creditamento já sofreu várias alterações, a última das quais se deu em 2019, pela LC 171, a qual protelou o exercício de tal direito para 2033, conforme abaixo.

“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033; (Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019)*  
...”

Antes disso, porém, em 2010, a lei já havia sofrido alteração, postergando essa data para 2020, conforme abaixo.

“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)*  
...”

Portanto, em 2011, data da ocorrência dos fatos geradores, já não existia a previsão alegada pela empresa.

Quanto à alegação de que a NF N° 48129 (de 31/10/2014) foi objeto de cancelamento, a consulta ao documento fiscal citado revela que o mesmo se encontra autorizado e ativo, não tendo havido o seu cancelamento.

Por fim, quanto à alegação de que não registrou a NF N° 802, por tratar-se de correção de erro na emissão da NF de saída nº 792, também não merece acolhida, pois os documentos fiscais emitidos devem ser escriturados, independentemente de qual seja o objetivo.

Assim, resta mantida a decisão de piso naquilo que se refere à Infração 05..

Quanto à Infração 06, a conduta autuada foi descrita como “*Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, ...*”. O Contribuinte se limita a alegar que a maioria dos produtos foram devolvidos, ou se referem a amostra grátis ou a materiais de uso/consumo.

Igualmente ao que já foi dito em relação à Infração, tais argumentos não afastam a necessidade de registro de tais aquisições, pois não se está exigindo imposto, na presente autuação, mas multa pela falta de registro.

Mantida a Decisão recorrida no que se refere à Infração 06.

Diante do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reduzir o valor lançado para R\$711.175,52, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA FIXA	TOTAL
1			
2	693.922,99		693.922,99

3	818,72		818,72
4			
5		14.735,45	14.735,45
6		1.698,36	1.698,36
<b>TOTAL</b>	<b>694.741,71</b>	<b>16.433,81</b>	<b>711.175,52</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **120018.0001/18-1**, lavrado contra **REBOFORT INDÚSTRIA DE ARGAMASSAS EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$694.741,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “f” e “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$16.433,81**, prevista nos incisos IX e XI do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de fevereiro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS