

**A. I. Nº** - 207140.0020/11-4  
**AUTUADO** - SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA.  
**AUTUANTE** - JAIR DA SILVA SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 28. 07. 2014

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0146-01/14

**EMENTA:** ICMS. 1. PROGRAMA DESENVOLVE. a) RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. As operações de industrialização realizadas pelo estabelecimento de terceiros não serão consideradas no saldo devedor do ICMS relativo às operações próprias geradas em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado e deverão sofrer tributação de acordo com as regras constantes no RICMS-BA/97. Assim, operações de venda de mercadoria produzidas e recebidas de terceiros – CFOP 5102 e 6102 ocorrerão com a incidência da tributação normal de apuração do imposto. b) RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO DA PARCELA NÃO INCENTIVADA. PERDA DO BENEFÍCIO EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. O autuado teve a seu favor a Resolução nº 153/2006. Enquadrado na Classe I, da Tabela I, pode deduzir 90% do ICMS a recolher relativo às operações próprias, devendo recolher 10% de ICMS normal, tendo em vista produtos fabricados, em face ao projeto incentivado. Trata-se de recolhimento que deveria ser efetuado até o dia 9 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores, mas o pagamento somente foi realizado em 14.10.09. Caracterizada a infração, considerando o disposto no art. 18, do Decreto nº 8.205/02. 2. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO. Confirmada a exportação, através de empresa comercial exportadora, identificada como “trading company”. Infração não subsistente. Rejeitados pedidos de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 28/09/2012, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 1.376.061,70, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – recolheu a menos o 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 Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando assim o seu pagamento. Consta ainda que o contribuinte incluiu indevidamente no benefício do DESENVOLVE produtos elaborados por terceiros, tais como bobina ou rolos picotados para embalagens, conforme Anexo I. Períodos exercícios 2008/2009. Imposto exigido R\$ 868.757,19. Multa de 100%.

02 – recolheu a menos o ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar da parcela não sujeita à dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE. Consta ainda que o contribuinte recolheu o ICMS relativo ao mês de 09/2009, em 14/10/09, cujo vencimento ocorreu em 10/10/2009. Valor R\$ 491.503,93. Multa de 60%.

03 – deixou de recolher o ICMS em razão do registro de operações tributadas como não tributadas, nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com o fim específico de exportação (indireta), em comprovação da efetiva saída do país por intermédio de Registros de Exportação emitidos pelo destinatário, condição necessária ao reconhecimento da não incidência. Período junho 2009. Valor R\$ 15.982,58. Multa de 60%.

O autuado, através de representante legalmente constituído, ingressou com impugnação às fls. 45 a 51, ressaltando, preliminarmente, a tempestividade de suas alegações e que se trata de Pessoa Jurídica de Direito Privado, atuando no ramo de fabricação de embalagens de material plástico, possuidora de incentivo fiscal através do Programa Desenvolve definido pela lei nº 7.980/2001 e regulamentado pelo Decreto nº 8.205/2002, conferido à empresa pela Resolução nº 153/ 2006 combinada com a Resolução 60/2007 (anexo nº 02).

Destaca o objetivo do Programa DESENVOLVE e diz que apesar de realizar internamente quase toda a sua produção, dentro do seu processo de industrialização, possui ainda algumas etapas que são realizadas pela empresa SOL NORDESTE LTDA, também estabelecida no estado da Bahia, na cidade de Simões Filho, Quadra 9 S/N – CIA – Centro Industrial de Aratu (CICMS nº 42.626.398 e CNPJ 00.726.741/0001-54), empresa que também possui o incentivo fiscal do Desenvolve através da Resolução nº 165/2006 (Anexo 03). Nesse caso, defende que qualquer etapa do processo produtivo bem como a venda do produto final estão amparadas pelas disposições postas pelo referido incentivo fiscal, conforme resoluções acima citadas, considerando estarem situadas no Estado da Bahia e atenderem ao objetivo principal da Lei geral do DESENVOLVE (nº 7.980/2001).

Explica que na infração 01, conforme se pode constatar da cópia do contrato social (anexo), o objeto social do estabelecimento autuado é a fabricação de embalagens de material plástico (CNAE 2222600) e tem sua produção vendida nas operações com CFOP 5.101 e 6.101 e o preposto fiscal, ao lavrar o referido auto, em seu demonstrativo de apuração da diferença do DESENVOLVE, firmou a realização de vendas nos CFOPs 5.102 e 6.102. Contesta tal enquadramento, aduzindo que pode ser comprovado nos cadastros da SEFAZ e nas suas notas fiscais de vendas.

Diz que ao incluir tais operações na planilha de apuração do referido imposto, o Fisco incorreu em erro na determinação da base de cálculo do imposto recolhido, gerando a improcedência da infração senão a própria nulidade, nos termos do art. 18, IV, alínea “a” do Decreto nº 7.629/99.

Na infração 02, argui que os artigos 32 e 102 da Lei 7.014/96 determinam que os valores do ICMS sejam recolhidos nos prazos e forma estabelecidos em regulamento próprio, além dos acréscimos pela ausência do pagamento na forma pré-determinada. Diz que o preposto fiscal não observou que os valores devidos pelo contribuinte foram recolhidos e acrescidos do ônus pela mora, como comprova o DAE anexo ao presente PAF.

Aduz que o art. 4º do Decreto 8.205/2002, citado pela fiscalização, estabelece a forma de recolhimento do ICMS e o art. 102 da Lei nº 3.956/81 (redação da Lei 7.014/96), as sanções a serem aplicadas para recolhimento “extra temporâneo”. Diz que a aplicação de sanção diversa fere direitos do contribuinte. Ressalta que a parcela do ICMS foi recolhida nos prazos e moldes estabelecidos por regulamento próprio, que não foi cometida irregularidade prevista no artigo 9º da Lei 7.980/2001, que implicasse o cancelamento do benefício e que não praticou crime contra a ordem tributária, nem deixou de observar às exigências para habilitação ao programa.

Conclui que não cometeu irregularidade, uma vez que o ICMS devido na parcela não incentivada foi recolhido com os acréscimos legais e a parcela incentivada recolhida no prazo legal.

Na infração 03, discorda da afirmação fiscal que o estabelecimento autuado realizou operação não abrangida pela incidência do imposto sem comprovação dos fatos: a efetiva saída das mercadorias do país por intermédio de Registros de Exportação emitidos pelo destinatário, condição necessária ao reconhecimento da não incidência.

Faz juntar aos autos, nesse momento, os Registros de Exportação (anexo 05) emitidos pelo destinatário à Construtora Norberto Odebrecht S/A que, à época da fiscalização, não os detinham. Finaliza pela nulidade ou improcedência do auto de infração.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 325 a 329, ressaltando que o autuado inclui indevidamente no benefício fiscal do DESENVOLVE operações de vendas de mercadorias de terceiros, de modo que a parcela do saldo devedor beneficiado pela dilação de prazo encontrava-se “contaminada” com produtos que não eram resultantes de operações próprias, contrariando o disposto no art. 3º do Decreto nº 8.205/2004, transcrito.

Salienta que fato de a empresa fornecedora ter também o mesmo incentivo é irrelevante para o caso, uma vez que o benefício é individual para cada estabelecimento; tão somente a produção própria terá direito à fruição do benefício. Aduz que a atividade principal do autuado é a produção de embalagens, mas, ao envolver operações de vendas de mercadorias produzidas por terceiros, passa a ter a condição mista de estabelecimento comercial. Por conta disso promoveu a separação entre as operações de vendas de produtos resultantes da produção própria e vendas produzidas por terceiros, desmembrando as operações dos CFOPS 5.102 e 6.102. Conclui que a exigência é procedente, de acordo com o Decreto 8.205/02.

Na infração 02, argumenta que o autuado deixou de recolher no prazo regulamentar, a parcela do saldo devedor de ICMS não sujeita à dilação de prazo, perdendo o direito relativo à parcela incentivada, conforme art. 18 do Decreto 8.205/2002.

Explica que o período de apuração 01 a 30.09.09 e vencimento em 10.10.09, o autuado efetuou o recolhimento em 14.10.09 e a exigência é procedente.

Argumenta que não houve a comprovação da efetiva saída do país, nas operações de exportação de mercadorias, através dos registros de exportação da empresa exportadora, na infração 03. Argui que o contribuinte apresentou algumas RE, entretanto nas telas do SISCOMEX não constam as vinculações entre as notas fiscais emitidas para acobertar aquelas operações com os respectivos Registros de Exportação.

O autuado faz nova manifestação, fls. 336/339. Diz que na infração 01, o argumento do preposto fiscal não se encontra em concordância com a legislação vigente à época dos fatos, pois apesar de o art. 3º apresentado pelo Auditor Fiscal, o art. 22 do mesmo dispositivo, que transcreve, permite o gozo do benefício, na forma em que foi executada.

Admite que algumas etapas de sua produção é realizada na SOL NASCENTE, que também possui o mesmo benefício, mas é imprescindível que o imposto seja apurado de acordo com o art. 22 do Decreto 8.205/02.

Reitera as suas alegações na infração 02. Combate a afirmação do Fisco, na infração 03, arguindo que a documentação acostada aos autos não é suficiente para afastar a autuação, pois a documentação da Norberto Odebrecht é a única e idônea constante no regulamento para comprovar as saídas de mercadorias para exportação.

O preposto fiscal, em nova Informação Fiscal, fls. 342/344, diz que o autuado traz à colação o artigo 22 do Decreto 8.205/02, pretendendo relacionar as operações realizadas com produtos adquiridos de terceiros, nesse Estado, com suposta remessas interestaduais para industrialização a ser realizada em outro Estado. Diz que não há correlação na infração, posto que nenhuma das operações elencadas nos autos diz respeito a remessa interestaduais para industrialização.

Explica que as operações de produção foram realizadas pela SOL NORDESTE por encomenda do autuado para posterior revenda, sem interferência nas características dos produtos do estabelecimento autuado. Assim, as saídas posteriores daquelas mercadorias foram havidas como operações de comercialização adquiridas de terceiros e reclassificadas com os CFOP 5102 e 6102 para a apuração correta do ICMS.

Na infração 02, lembra que o próprio contribuinte admite ter recolhido o imposto fora do prazo, com os acréscimos legais. Diz, contudo, que conforme o art. 18 do Decreto 8.205/02, o pagamento da parcela não sujeita à dilação fora do prazo regulamentar, implica na perda do benefício, em relação à parcela incentivada, no mês da ocorrência.

Na infração 03, argui a falta de comprovação da efetiva saída do país através da exportação indireta. Os documentos de fls. 83/284, indicam como empresa exportadora, CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT, e unidade importadora ODEBRECHT ANGOLA, mas não aparece o autuado como o fabricante. Conclui que não havendo vinculação entre tais operações, mantém o auto de infração em sua integralidade.

Na assentada do julgamento, representante do sujeito passivo solicita a juntada de notas fiscais de “remessa para industrialização”, 2ª via (fixa), emitida do autuado para o estabelecimento SOL NASCENTE (24.556, 24.993, 25.347, 25.527, 25.375, 25.299, 29.872, 29.953, 30.777, 30.371, 30.170, 30.238).

Em 30 de julho de 2013, a 1ª JJF julgou por maioria de seus membros pela procedência parcial do Auto de Infração, conforme Acórdão JJF nº 0178-01/13, fls. 350 a 370 (volume II).

Intimado para conhecer da decisão constante do acórdão supra referido (fls. 377/378), o autuado apresenta Recurso Voluntário (fls.381/393). Aduz sobre a tempestividade recursal, sobre a decisão recorrida, sobre as razões para recorrer, a autuação e defesa dos autos. Concluiu, pedindo a nulidade da infração e improcedência do auto de infração.

Encaminhado o PAF à PGE/PROFIS para análise e parecer ao Recurso Voluntário, fl. 398/402. Analisadas as razões expendidas no recurso voluntário, verifica PGE/PROFIS que as infrações estão claramente descritas e tipificadas na legislação tributária estadual; que as arguições defensivas não devem ser acolhidas, posto que o lançamento tributário atende aos requisitos de validade formal descritos no RPAF/99. Tece considerações acerca de cada infração e opina pelo não provimento do recurso.

Na apreciação do Recurso Voluntário, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0057-11/14, de 18 de fevereiro de 2014, fls. 403/411 (volume II), decide prover o Recurso de Ofício, votando pelo retorno do PAF à primeira instância para novo julgamento, a salvo de falhas, considerando que, embora o órgão julgador de primeira instância não tenha registrado a remessa necessária na Resolução do acórdão, fl. 370, a mesma restou configurada, em vista a redução da multa na infração 01 (de 100% para 60%), além do julgamento improcedente na infração 03.

Anuindo que houve modificação na capitulação da multa, na redução do patamar de 100% para 60%, a ensejar relevante alteração na jurisprudência do Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, considerando que em anterior decisão, para os mesmos fatos, analisados pelo mesmo relator, foi exigido o gravame com multa de 100%, homologada na unanimidade dos membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Informa ainda o ilustre relator de segunda instância que a redução da multa não foi devidamente fundamentada na decisão da Junta, o que o impediu de julgá-la no mérito, “saneando erro insanável”. Em face do exposto, restou Prejudicado o Recurso Voluntário e Provimento do Recurso de Ofício para declarar nula a decisão recorrida.

Cientificados o autuante e o autuado (fls. 414/421) da decisão contida no Acórdão supra referido, não houve novas manifestações.

É o relatório.

## VOTO

Cumpra o presente Auto de Infração atribuir ao sujeito passivo o cometimento das três infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação, considerando que todas as imputações foram contestadas. O lançamento de ofício soma R\$ 1.376.061,70.

Após as instruções de praxe, o processo administrativo fiscal – PAF foi encaminhado para o julgamento de primeira instância (Acórdão nº 0178-01/13), fls. 360/370 (volume II), decidindo o órgão julgador pela sua procedência parcial. Apresentado Recurso Voluntário pelo sujeito passivo, a PGE/PROFIS exara parecer na opinião que as infrações estão claramente descritas e tipificadas na legislação tributária estadual, não devendo ser acolhidas as arguições defensivas, uma vez que o lançamento tributário atende aos requisitos de validade formal descritos no Regulamento de Processo (Decreto nº 7.629/99) e pelo não provimento do recurso.

No seu tempo, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0057-11/14, de 18 de fevereiro de 2014, fls. 403/411 (volume II), decide prover o Recurso de Ofício, votando pelo retorno do PAF à primeira instância para novo julgamento, a salvo de falhas, considerando que, embora o órgão julgador de primeira instância não tenha registrado a remessa necessária na Resolução do acórdão, fl. 370, a mesma restou configurada, em face à redução da multa na infração 01 (de 100% para 60%), além do julgamento improcedente na infração 03.

Insiste o preclaro relator da segunda instância que houve ainda modificação na capitulação da multa, na redução do patamar de 100% para 60%, a ensejar relevante alteração na jurisprudência do Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, considerando que em anterior decisão, para os mesmos fatos, analisados pelo mesmo relator, foi exigido o gravame com multa de 100%, homologada por unanimidade dos membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal. Concluiu que a falta de motivação na decisão da junta, o impediu de julgá-la no mérito, restando Prejudicado o Recurso Voluntário e Provimento do Recurso de Ofício para declarar nula a decisão recorrida.

Retorno dos autos à Primeira Instância para nova decisão, conforme as linhas precedentes.

O autuado requer, preliminarmente, a nulidade dos autos por erro na determinação da base de cálculo. Pela análise dos termos e peças processuais constantes no processo administrativo fiscal - PAF, conclui pela rejeição do pedido de nulidade, uma vez que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com a ocorrência no mundo fático e com o direito aplicável, estando a exigência devidamente motivada, em face de toda a conjuntura que ensejou a lavratura do ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, restando clara a finalidade pública e o objeto desse ato que é a constituição do crédito tributário a ser recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Não se identifica qualquer óbice ou insegurança na determinação da infração, do infrator, que possam comprometer de nulidade o lançamento de ofício.

No mérito, a infração 01 acusa o recolhimento a menos do ICMS em razão de uso indevido do incentivo fiscal (dilação de prazo para pagamento), relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, modificando as características essenciais da obrigação tributária, ao reduzir o montante do imposto devido, incluindo, indevidamente, no cálculo do benefício produtos elaborados por terceiros (bobina ou rolos picotados para embalagens).

O Auditor Fiscal elabora demonstrativo fiscal para os exercícios 2008/2009, conforme Anexo I (fls. 17/37); o imposto exigido totaliza R\$ 868.757,19.

Nas razões, o autuado, cujo objeto social é a fabricação de embalagens de material plástico, admite que algumas etapas do processo industrial são realizadas pela empresa SOL NORDESTE LTDA, também possuidora do incentivo fiscal do Desenvolve (Resolução nº 165/2006). Defende que qualquer etapa do processo produtivo, além da venda do produto final, está amparada pelas disposições do referido incentivo fiscal, considerando que os dois estabelecimentos industriais estão situados no Estado da Bahia e atendem ao objetivo principal da Lei geral do DESENVOLVE.

Examinando as peças do PAF verifico que o Auditor Fiscal elaborou o demonstrativo que serve de instrumento à exigência, no que chamou de Auditoria do incentivo DESENVOLVE, segregando mês a mês as operações de entrada e de saídas vinculadas ou não vinculadas ao projeto incentivado, identificando ao final, o saldo devedor do ICMS beneficiado com a dilação do prazo de pagamento, procedendo aos ajustes devidos em confronto com o valor do ICMS efetivamente recolhido. A insurgência do contribuinte autuado recai sobre as operações classificadas pelo Fisco nos CFOPs 5102 e 6102 (venda de mercadorias adquirida e recebida de terceiro), no entendimento de se tratar de mercadorias produzidas por terceiros, excluídas do incentivo fiscal, que alcança o saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias.

O impugnante aduz a existência do processo compartilhado de sua produção com empresa desse Estado e também possuidora do benefício fiscal do DESENVOLVE, buscando amparo nas disposições do art. 22 do Decreto 8.205/2002, na redação da época dos fatos colhidos pela presente Auditoria (Decreto 8.413/02, vigência 31.12.02 a 08.09.09), destacando a incidência da parcela incentivada “*sobre a parcela produzida na Bahia*”.

Destaca, de início, que o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de Dezembro de 2001, tem como objetivo fomentar e diversificar a matriz industrial e agro industrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado da Bahia. Os incentivos fiscais previstos no Decreto nº 8.205/2002, que aprova o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE e constitui o seu Conselho Deliberativo, têm por finalidade precípua estimular a instalação de novas indústrias no Estado da Bahia e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos, aperfeiçoamento tecnológico e redução de custos. Justamente por isso, qualquer operação que extrapole o objetivo do Programa não serão alcançadas pelos benefícios fiscais ali previstos.

No caso em tela, a Resolução nº 153/2006, publicada no Diário Oficial de 22/12/2006 (alterada pela Resolução nº 060/2007, publicada no Diário Oficial de 28/12/2007, do Conselho Deliberativo do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, habilitou projeto do contribuinte autuado para produzir embalagens e artefatos de material plástico, concedendo ao seu estabelecimento o benefício do diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas aquisições internas de polietilenos e a dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.

Conforme registrado acima, o benefício alcançará apenas as operações próprias e geradas em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado. Nessa quadra, se compreende que as operações próprias são todas aquelas diretamente relacionadas com o projeto industrial e os débitos gerados em função das mesmas irão compor o saldo devedor mensal passível de ser incentivado. Em contrário, caso retratem operações alheias ao processo produtivo do estabelecimento, a exemplo de industrialização em estabelecimento de terceiro e posteriormente revendidas, os débitos correspondentes deverão ser apurados à parte e sobre os mesmos não incidirá o benefício.

Temos, portanto, que as operações de industrialização realizadas pelo estabelecimento de terceiros não serão consideradas no saldo devedor do ICMS relativo às operações próprias, geradas em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, que deverão sofrer tributação de acordo com as regras constantes no RICMS-BA/97. Assim sendo, as operações de venda de mercadoria produzidas e recebidas de terceiros – CFOP 5102 e 6102 ocorrerão com a incidência da tributação normal de apuração do imposto.

Como consequência, não logram êxito as argumentações do autuado de que tais operações estariam amparadas pelo disposto no art. 22 do Decreto 8.205/02, vigente à época dos fatos, sublinhando que os incentivos incidirão sobre a parcela produzida na Bahia, na tentativa de incluir operações produzidas em outro estabelecimento industrial (SOL NASCENTE)..

Nesse sentido, o art. 22 do Regulamento do DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, de 03 de abril de 2002 (Publicado no Diário Oficial de 04/04/2002), estabelece expressamente que os incentivos do Programa somente incidirão “*sobre a parcela produzida no estabelecimento beneficiário*”, salvo situações excepcionais por deliberação do Conselho (na redação dada pelo Decreto nº 11.699/09, efeitos a partir de 09/09/09). A redação anterior do art. 22, do DESENVOLVE, dizia que “*no caso de remessa interestadual para industrialização, os incentivos previstos neste Decreto somente incidirão sobre a parcela produzida na Bahia, salvo situações excepcionais por deliberação do Conselho.*” (redação dada pelo Decreto nº 8.413/02, efeitos até 08/09/09).

Os fatos em discussão estão abrangidos nos dois períodos, eis que ocorreram de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Todavia, não entendo que haja repercussão, no caso concreto, na concessão do aludido benefício fiscal. Apesar de a legislação que disciplina o DESENVOLVE não vedar a realização de parte do processo industrial decorrente do projeto incentivado por outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiro, tais operações não serão alcançadas pelos benefícios ali previstos. A redação atual da norma (art. 22, Decreto 8.205/02) não trouxe qualquer inovação no mundo jurídico, com relação ao dispositivo, apenas aperfeiçoou a sua redação, evitando interpretação equivocada, semelhante àquela manejada pelo contribuinte autuado.

Ainda porque, o Programa DESENVOLVE tem natureza jurídica de incentivo fiscal e a concessão de incentivo e a sua perda encontram-se fulcradas em disposição de Lei *stricto sensu*, no caso, Lei Estadual nº 7.980/01. Assim, os incentivos fiscais devem ser efetivamente incentivos, havendo contrapartidas, que façam jus a decisão do Estado de abrir mão de parcela de sua receita.

Justamente por isso, o art.3º da Lei nº 7.980/01, assinala que tais incentivos têm por finalidade estimular a instalação de novas indústrias, expansão, reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes. O objetivo do incentivo fiscal é agregar, é incorporar nova indústria, novos métodos, expandir, inovar tecnologicamente, o aumento da transformação industrial com ganho de escala, de competitividade ou conquista de novos mercados, não é simplesmente a transferência de ativos e serviços entre estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, oriundos da Região Nordeste, como ocorre no caso em debate, como está expresso no § 1º, art. 3º do já mencionado dispositivo legal.

Daí porque as operações alcançadas pela dilação de prazo do pagamento, a que se refere o Programa DESENVOLVE, devem guardar relação com a atividade industrial incentivada, sob pena de ser impossibilitada a aplicação do citado benefício. É de se considerar que, no âmbito da legislação do ICMS, cada estabelecimento comercial, industrial, extrator, importador, produtor, gerador de energia ou prestador de serviço de transporte ou de comunicação, possui autonomia em relação ao outro, do mesmo titular ou não, e ainda que as atividades sejam integradas ou desenvolvidas no mesmo local. Nesse passo, os benefícios fiscais concedidos ao contribuinte autuado não poderiam ser compartilhados com outros estabelecimentos, como ocorreu, no caso concreto, com o estabelecimento SOL NASCENTE LTDA (Resolução 165/2006), pois cada um é autônomo perante a legislação do ICMS, ainda que ambos sejam beneficiários do DESENVOLVE.

Do exposto, pela regra estabelecida no art. 3º do Decreto nº 8.205/2002, o saldo devedor a ser alcançado pelo incentivo da dilação de prazo deve ser gerado em função das operações próprias do estabelecimento industrial beneficiário, decorrentes de investimentos efetuados pela empresa e constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Desenvolve. Assim, apenas o débito gerado em função de tais saídas deve ser considerado para fins de aplicação dos benefícios previstos

no DESENVOLVE; o débito decorrente das operações com mercadorias produzidas por terceiros, que não reflitam incremento na capacidade produtiva do contribuinte autuado, não podem ser alcançados pela dilação de prazo ali prevista.

Corretamente como distinguiu o Auditor Fiscal, nas operações de venda de produtos de embalagens fabricados em outro estabelecimento do Estado, ainda que este tenha benefício similar (Resolução 165/2006, fl. 67), as operações foram consideradas apartadas, conforme os seus códigos fiscais 5.102 ou 6.102 (venda de produtos recebidos de terceiros), em se tratando de vendas internas ou interestaduais, respectivamente. Laborou, portanto, com acerto, o Fisco, ao incluir as vendas de mercadorias industrializadas em estabelecimentos de terceiros, entre as operações de saídas não vinculadas ao projeto e fazer a apuração do saldo devedor segregando as operações próprias incentivadas e não incentivadas, exigindo o ICMS relativo ao uso indevido do DESENVOLVE. Mantida integralmente a infração 01, no valor de R\$ 868.757,19.

No entanto, com relação à multa aplicada (art. 42, IV, alínea “j”), entendo que deve ser reformada para considerar aquela prevista no art. 42, inciso II, alínea “F”, no percentual de 60%. A indicação da multa feita pelo Auditor Fiscal, no art. 42, IV, “j”, da Lei nº 7.014/96, somente se aplica nos casos de ação ou omissão fraudulenta, diversa daquelas especificadas expressamente na aludida Lei. No caso em debate não ficou comprovado qualquer fraude, mas, apenas o entendimento equivocado do autuado, o que atrai a aplicação da multa de 60% prevista no art. 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96, pelo que fica retificada a multa indicada nessa infração 1.

A infração 02 decorreu do recolhimento a menos do ICMS, em razão da falta de pagamento, na data regulamentar, da parcela não sujeita à dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE.

Verifico que a exigência tributária teve origem no fato de o contribuinte, sendo beneficiário do DESENVOLVE, ter recolhido em 14/10/09, o ICMS relativo ao mês de 09/2009, cujo vencimento ocorreu em 10/10/2009, no valor R\$ 491.503,93, conforme demonstrativo de fl. 34.

O autuado alega que o autuante não observou os valores recolhidos, acrescidos do ônus de mora, como comprova o DAE anexo ao presente PAF, conforme indicam os artigos 32 e 102 da Lei 7.014/96. Aduz que o art. 4º do Decreto 8.205/2002, citado pelo autuante para fundamentar a suposta infração, estabelece que o recolhimento do ICMS será efetuado nos moldes da legislação que rege o referido imposto, sujeito aos acréscimos legais e que o art. 102 da Lei nº 3.956/81 estabelece de forma clara as sanções a serem aplicadas pelo recolhimento extemporâneo do ICMS. Concluiu que não cometeu irregularidade que implicasse cancelamento do benefício.

Nesse sentido, a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher e o seu respectivo pagamento pelo beneficiário do DESENVOLVE obedecerá às normas vigentes na legislação do imposto. Dessa forma, o ICMS apurado deve ser recolhido no dia 9 do mês subsequente. Por conseguinte, o art. 4º do Decreto 8.205/02, em seu parágrafo único, diz que as parcelas do imposto cujo prazo tenha sido dilatado serão recolhidas até o dia 20 do mês de vencimento.

O benefício da dilação do prazo é um incentivo fiscal através do qual o seu beneficiário recolhe apenas um percentual do ICMS mensal relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo, de acordo com a Tabela em que está enquadrado, conforme previsto na Resolução.

No caso em tela, por estar enquadrado na Classe I, da Tabela I, o contribuinte pode deduzir o percentual 90% do ICMS a recolher relativo às operações próprias (indústria), obtendo o valor a recolher do ICMS normal, devendo, assim, recolher aos cofres estaduais apenas o valor correspondente a 10% do imposto devido no mês, gerado em função das operações de comercialização dos produtos fabricados em face do projeto aprovado. Trata-se de recolhimento que, deverá ser efetuado até o dia 9 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores,

conforme disposição do artigo 124, I do RICMS BA-97. Sobre a parcela restante, que poderá ser paga em até 80 (oitenta) meses, incidirão juros correspondentes a 85% (oitenta e cinco por cento) da Taxa Referencial de Juros de Longo Prazo - TJLP, capitalizados ao ano, os quais serão apurados com aplicação da fórmula inserta no Decreto 8.205/02, art. 3º caput e § 3º, além de novo incentivo previsto na mesma norma para antecipação da parcela dilatada, que não é o objeto da presente lide.

Em face aos pressupostos retro mencionados, o autuado, efetivamente recolheu fora do prazo, o valor do ICMS normal (10% do imposto devido no mês), gerado em função das operações de comercialização dos produtos fabricados, em face do projeto aprovado. O recolhimento que, deveria ser efetuado até o dia 9 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores, foi efetuado em 14.10.09, admitido pelo próprio sujeito passivo e conforme consta nos sistema de arrecadação dessa Secretaria da Fazenda.

Assim, resta caracterizada a infração apontada pela Fiscalização, considerando o disposto no art. 18, do Decreto nº 8.205/02, ao indicar *que “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”*, na redação dada pelo Decreto nº 9.513, de 10/08/05 (DOE de 11/08/05). Subsistente a infração 02, no valor de R\$ 491.503,93.

A imputação concernente à infração 03 centra-se no registro de operações tributadas como não tributadas originado das notas fiscais emitidas com o fim específico de exportação (indireta), sem comprovação da efetiva saída do país por intermédio de Registros de Exportação emitidos pelo destinatário. Valor da exigência R\$ 15.982,58.

O impugnante faz juntar aos autos os Registros de Exportação emitidos pelo destinatário, Construtora Norberto Odebrecht S/A, que não os detinham à época da fiscalização e foram acostados, posteriormente (anexo 05).

Argumenta o autuante que não houve a comprovação da efetiva saída do país, nas operações de exportação de mercadorias, através dos registros de exportação (RE) da empresas exportadora, na infração 03. Argui que, apesar da apresentação de alguns desses registros nas telas do SISCOMEX, não constam as vinculações entre as notas fiscais emitidas para acobertar aquelas operações com os respectivos Registros de Exportação.

Sabe-se que o ICMS não incide sobre a operação ou a prestação que destinem mercadorias ou serviços ao exterior (Lei Complementar nº 87/96, art. 3º, II). A não-incidência do ICMS alcança também à saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior (art. 582, RICMS BA-97) por empresa comercial exportadora, inclusive “trading” (I); outro estabelecimento da mesma empresa (II) ou armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro (III).

No caso concreto, a exportação indireta envolve a CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT (TRADING COMPANY), conforme consta da documentação acostada ao PAF, no demonstrativo elaborado pelo Auditor Fiscal, fl. 38, discriminando as operações de remessas para exportação, objeto da autuação, através das notas fiscais nº 26.965, 26.966, 26.967, 26.968, 26.969 e 26.970, além das cópias dos respectivos documentos fiscais e extrato do Registro de Operações de Exportação, anexados pelo autuado.

A legislação do imposto considera empresa comercial exportadora aquelas classificadas como “trading company”, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/72 e inscrita no Cadastro de Exportadores da Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, além das empresas comerciais que realizarem operações mercantis de exportação, inscritas no SISCOMEX da Receita Federal.

Portanto, ocorre a não incidência de ICMS na exportação quando a mercadoria é exportada diretamente do estabelecimento exportador para o exterior. Excepcionalmente, a LC 87/96 permitiu que pudesse ser igualada a essa operação de exportação, para efeito da desoneração tributária, a

remessa de mercadoria para o exterior de forma indireta, como ocorre, no caso concreto, através de uma empresa comercial exportadora.

Ocorre que a hipótese de não incidência é condicionada a observação de requisitos para que reste comprovada a efetiva exportação dos produtos, sobretudo, nessa modalidade de exportação indireta, através de empresa comercial exportadora. No caso, o remetente emitirá nota fiscal com a observação "remessa com o fim específico de exportação", mas receberá do estabelecimento exportador, a primeira via do memorando - exportação, acompanhada do Conhecimento de Embarque e do comprovante de exportação emitido pelo órgão competente, documentos que comprovarão a efetividade da exportação e a inexigibilidade do imposto.

A legislação do Estado da Bahia estabelece requisitos para comprovação efetiva da exportação, no caso em concreto (art. 587 e §§ 2º dos artigos 582 e 589, RICMS BA-97).

O sujeito passivo intimado para provar exportação das mercadorias constantes das notas fiscais descritas no demonstrativo de fl. 38, o fez com a apresentação da 5ª via (contabilidade) dos documentos fiscais, além das cópias de diversos "registro de operações de exportação", de onde consigo extrair a discriminação da mercadoria exportada, os dados do exportador, do importador, ODEBRECHT ANGOLA LTDA, em Luanda – Angola e a situação de averbado, conforme estabelece o art. 590, § 3º, RICMS BA-97, que para fins fiscais, somente será considerada exportada a mercadoria cujo despacho de exportação esteja averbado.

Posto isso, a exigência contida na infração 03, resta descaracterizada, porque alcançada pela não incidência do ICMS. O Auto de infração é PARCIALMENTE PROCEDENTE.

É o voto.

#### **VOTO DISCORDANTE QUANTO AO ITEM 1º**

No item 1º deste Auto, o contribuinte é acusado de haver recolhido ICMS a menos em virtude de aplicação indevida de benefício fiscal, por fazê-lo em desacordo com a legislação do Desenvolve.

O fato concreto consiste na incidência ou não do benefício nas remessas internas e interestaduais para industrialização sobre a parcela produzida com materiais remetidos.

A defesa, na sustentação oral, levantou uma questão de aplicação da lei no tempo.

A questão gira em torno do art. 22 do Regulamento do Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.205/02.

Esse art. 22 foi alterado duas vezes. A primeira, pelo Decreto nº 8.413/02. A segunda, pelo Decreto nº 11.699/09. É preciso verificar qual a redação vigente à época dos fatos em discussão.

Os fatos objeto da autuação ocorreram de janeiro de 2008 a janeiro de 2009.

Para definir qual a redação vigente nesse período, reproduzo a seguir as três redações:

a) Redação originária do art. 22 – efeitos de 4.4.02 até 30.12.02:

“Art. 22. Os incentivos previstos neste Decreto não se aplicam a operações de transferência de mercadorias para estabelecimentos situados em outra unidade da Federação.”

Note-se que o texto se refere a “transferência” (ou seja, entre estabelecimentos do mesmo titular).

E note-se também que o texto se refere a transferência “interestadual”, apenas, haja vista a expressão “para estabelecimentos situados em outra unidade da Federação”.

b) Redação dada ao art. 22 pelo Decreto nº 8.413/02 – efeitos de 31.12.02 a 8.9.09:

“Art. 22. No caso de remessa interestadual para industrialização, os incentivos previstos neste Decreto somente incidirão sobre a parcela produzida na Bahia, salvo situações excepcionais por deliberação do Conselho.”

Observe-se que, em vez de “transferência”, como constava no texto originário, o novo texto fala em “remessa”, o que é mais abrangente, admitindo expressamente as remessas para terceiros.

Além disso, o novo texto enfatiza que, na “remessa interestadual”, os incentivos somente incidirão sobre a “parcela produzida na Bahia”.

Atente-se bem para a expressão “parcela produzida na Bahia”. Também nesse aspecto a nova redação é mais abrangente. Com efeito, ao dizer que na “remessa interestadual” os incentivos somente incidirão sobre a “parcela produzida na Bahia”, conclui-se, por exclusão, em se tratando de remessa interna, que o legislador não declarou que a parcela deveria ser produzida no próprio estabelecimento, o que o legislador declarou foi que a parcela seja produzida na Bahia, portanto, mesmo em estabelecimento de terceiro.

Não importa se essa maior abrangência foi determinada voluntariamente ou não pelo legislador. O certo é que a redação em evidência se refere apenas a “remessa interestadual”, fazendo restrição ao benefício apenas em caso de parcela “produzida na Bahia”, e não a parcela “produzida no estabelecimento” beneficiário.

Os fatos em discussão nestes autos – janeiro de 2008 a janeiro de 2009 – estão compreendidos no período de vigência do art. 22 com a redação acima assinalada.

c) Redação dada ao art. 22 pelo Decreto nº 11.699/09 – efeitos a partir de 9.9.09:

“Art. 22. No caso de remessa interna e interestadual para industrialização, os incentivos previstos neste Decreto somente incidirão sobre a parcela produzida no estabelecimento beneficiário, salvo situações excepcionais por deliberação do Conselho.”

Agora, sim, o texto atual, em vez de se referir apenas a “remessa interestadual”, como na redação anterior”, leva em conta a “remessa interna e interestadual”.

Além disso, o texto atual prevê que os incentivos somente incidirão sobre a parcela “produzida no estabelecimento beneficiário”, inovando, e por conseguinte criando direito novo, haja vista que antes o texto se referia a parcela “produzida na Bahia”, admitindo a parcela industrializada por terceiro, desde que “produzida na Bahia”, ao passo que, com a mudança, o novo texto se refere à “parcela produzida no estabelecimento beneficiário”.

A lei, em princípio, vale pelo que está escrito.

Em matéria tributária, em face do princípio da legalidade estrita, é perigosa toda interpretação feita com base em considerações fora do texto legal. O intérprete não pode pretender corrigir o “erro” do legislador, pois o que para o intérprete se afigura eventualmente como um erro pode na verdade ser um propósito deliberado do legislador.

No caso de benefício fiscal, o ente tributante pode concebê-lo visando a um objetivo sujeito a variação no decurso do tempo, e em virtude disso a legislação costuma ser alterada, para adaptar o sentido e alcance do benefício aos efeitos pretendidos em cada contingência. Porém, ao ser feita a alteração das regras do benefício, deve-se atentar para a correta aplicação da lei no tempo, pois os novos critérios normativos não se aplicam a fatos passados, do mesmo modo que antigos critérios não se aplicam a fatos ocorridos na vigência de novas normas.

No caso presente, o que se vê é que em certa fase o Estado concedia o benefício em discussão nestes autos levando em conta o que fosse produzido no território baiano, de modo que o beneficiário do Programa Desenvolve era favorecido mesmo quando parte da produção era feita por

terceiro situado neste Estado, excetuando-se do benefício apenas as industrializações sob encomenda efetuadas em outros Estados.

Os fatos em discussão ocorreram de janeiro de 2008 a janeiro de 2009. Estão portanto compreendidos no período de vigência do art. 22 do Regulamento do Desenvolve com a redação dada pelo Decreto nº 8.413/02, com efeitos de 31.12.02 a 8.9.09 – letra “b”, acima.

Depois, houve mudança de critério. Porém é preciso que se atente para a devida aplicação da lei do tempo dos fatos. Não se venha a dizer que a nova regra introduzida pelo Decreto nº 11.699/09 apenas “aperfeiçoou” o texto. Não. Houve mudanças substanciais, de conteúdo. Não se trata de norma interpretativa. A alteração efetuada pelo Decreto nº 11.699/09 introduziu direito novo. Não retroage.

Meu voto, em princípio, é pela retirada de pauta do processo e pela sua remessa à ASTEC, em diligência, para refazimento dos cálculos, aplicando-se o benefício, nas remessas internas, relativamente à parcela produzida na Bahia.

Não sendo acatada esta proposta de diligência, e tendo em vista que, nos termos do parágrafo único do art. 154 do RPAF, devo me posicionar quanto à matéria principal, já que sou vencido na preliminar levantada, voto pela NULIDADE do item 1º, por falta de certeza e liquidez.

Quanto aos demais itens, acompanho o voto do nobre Relator.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207140.0020/11-4**, lavrado contra **SOL EMBALAGENS LTDA.** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.360.079,12**, acrescido das multas de 60% sobre R\$491.503,93 e 100% sobre R\$868.575,19, previstas no art. 42, incisos II, alínea “f” e IV, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de junho de 2014.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE - ITEM 1º