

PROCESSO	- A. I. N° 207140.0020/11-4
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA.
RECORRIDOS	- SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0146-01/14A
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 18/12/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0310-11/17

EMENTA: ICMS. 1. PROGRAMA DESENVOLVE. **a)** ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. É aplicável a redação dada pelo Decreto nº 11.699/2009, com efeitos a partir de 09/09/2009, a qual estaria “consertando” a legislação anterior, que se encontrava equivocada e fora dos propósitos do próprio programa do DESENVOLVE. Excluídos os períodos de janeiro/08 a agosto/09. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. **b)** RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO DA PARCELA NÃO INCENTIVADA. PERDA DO BENEFÍCIO EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. Não há empecilhos legais para a coexistência dos encargos de impontualidade (acréscimos moratórios) com a sanção específica da perda do benefício em relação à fração incentivada, no período em que houve o atraso de pagamento. Mantida a Decisão recorrida. 2. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS TIDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. SAÍDAS PARA EXPORTAÇÕES INDIRETAS. O recorrido colacionou Registros de Exportação concernentes à sociedade empresária Norberto Odebrecht S/A, com a apresentação das quinhas vias (contabilidade) dos documentos fiscais, por intermédio dos quais restaram discriminadas as mercadorias exportadas, os dados do exportador, do importador (Odebrecht Angola Ltda., localizado em Luanda – Angola), em consonância com o art. 590, § 3º, RICMS BA/1997. Mantida a Decisão recorrida para este item. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator quanto à infração 1. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª JJF nº 0146-01/14A ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Decreto nº 7.629/1999; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte que, inconformado com a Decisão, irresigna-se com respaldo no art. 169, I, “b” do citado Regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado no dia 28/09/2012 para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.376.061,70, sob a acusação do cometimento das três (03) irregularidades a seguir discriminadas.

Infração 01 – Recolhimento a menor, em razão do uso indevido de incentivo fiscal (dilação de prazo para pagamento) do imposto relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, com a modificação das características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando, assim, o pagamento regular. Consta ainda que o contribuinte inseriu indevidamente, no benefício do DESENVOLVE, produtos elaborados por terceiros, tais como bobinas e rolos picotados para embalagens. Exercícios de 2008/2009. R\$868.575,19 e multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/1996.

Infração 02 – Recolhimento a menor, em função da falta de pagamento, na data regulamentar, da parcela não sujeita à dilação de prazo, perdendo, no período respectivo, o direito ao benefício em relação à parcela incentivada do Programa Desenvolve. Está dito que o autuado recolheu o imposto relativo ao mês de setembro de 2009 em 14/10/2009, em atraso, pois o vencimento ocorreu no dia 10/10/2009. R\$491.503,93 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996.

Infração 03 – Falta de recolhimento, em decorrência do lançamento de operações tributáveis como não tributáveis, nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais, com o fim específico de exportação (indireta), sem comprovação da efetiva saída do país por meio de registros de exportação emitidos pelo destinatário, condição necessária ao reconhecimento da não incidência. Período: junho de 2009. R\$15.982,58 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/1996.

A remessa necessária decorre da recapitulação da multa da infração 1, do percentual de 100%, estatuído no art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/1996, para os 60% do art. 42, II, “f” da mesma Lei, e do julgamento pela Improcedência da infração 3, enquanto o Recurso Voluntário trata das infrações 1 e 2.

A lide já havia sido decidida em Primeira Instância (fls. 360 a 370), mas o Acórdão respectivo foi anulado na Decisão de fls. 403 a 411 (Acórdão CJF nº 0057-11/14).

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou o feito em 26/06/2014 e decidiu pela Procedência Parcial de forma não unânime (fls. 424 a 435), nos termos a seguir transcritos.

“VOTO

Cumpre 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 acordão, 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, concluo 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 CFOP,s 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 comprehende 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.

Dai 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 refletam incremento na capacidade produtiva do contribuinte autuado, não podem ser alcançados pela dilação de prazo ali prevista.

Corretamente como distingui 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, 26967, 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 à 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 “registros 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”.

O sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 446 a 461, no qual inicia pedindo retificação

do endereço do patrono, aduzindo a tempestividade da peça, resumindo os fatos e suscitando preliminar de nulidade, pois a etapa do processo de industrialização efetuada fora do seu estabelecimento diz respeito a uma indústria estabelecida no Município de Simões Filho-BA, que também é beneficiária do Programa Desenvolve.

Em seguida, informa que sua atividade é a fabricação de embalagens plásticas, cuja produção é escoada sob os CFOP 5.101 e 6.101, muito embora a Fiscalização tenha consignado vendas sob os códigos 5.102 e 6.102, fato que, segundo alega, enseja a nulidade da infração 01.

No mérito da mesma imputação (nº 01), toma como fundamento os princípios da segurança jurídica, da legalidade e da irretroatividade para asseverar que deveria ter sido aplicado o comando do art. 22 do Decreto 8.205/2002 transcrita à fl. 451, em vigor quando das ocorrências, situação que não foi abordada na Decisão recorrida.

Com fulcro no art. 111, CTN e no sobredito dispositivo regulamentar, argumenta que apenas as remessas interestaduais para industrialização não estavam albergadas pelo benefício, visto que não havia qualquer norma atinente às remessas internas para industrialização na legislação.

Com relação à infração 02, aduz que o Fisco não observou que os valores das parcelas não sujeitas à dilação foram pagos com os respectivos acréscimos de mora, de acordo com a documentação juntada ao processo.

Conclui pleiteando o acolhimento do Recurso Voluntário.

A Procuradoria do Estado (PGE/PROFIS), no Parecer de fls. 515 a 517, quanto à primeira infração, assinala que, em que pese o brilhantismo do Voto Discordante de Primeira Instância, que suscita reflexão sobre a aplicação intertemporal da norma tributária, a discussão esbarra no fato de não haver correlação entre as alterações na legislação e as ocorrências. As modificações no texto do art. 22 do Decreto do Desenvolve dizem respeito às operações interestaduais, que não foram objeto da autuação.

No que concerne à infração 02, entende não haver empecilho para a coexistência dos encargos de impontualidade (acréscimos de mora), de resto aplicáveis a todos os contribuintes que neles incorram, com a sanção específica da perda do benefício em relação à fração incentivada no período em que houve o atraso de pagamento. Trata-se de regramento ao qual o recorrente aderiu de vontade livre e espontânea, sem qualquer mácula atinente à legalidade ou à constitucionalidade.

Às fls. 518/519, os autos foram novamente encaminhados à JJF, com vistas à correção dos erros que permaneciam na Resolução do Acórdão de primeira instância, o que foi feito às fls. 520 a 531.

Intimado (fls. 536 a 538), o sujeito passivo se manifesta às fls. 541 a 556, apenas reiterando os argumentos e os pedidos do Recurso Voluntário.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 562 a 564, inicia narrando os incidentes processuais, como a anulação da primeira Decisão da JJF, tendo em vista a falta de fundamentação relativa à recapitulação da multa da infração 01 e os equívocos constantes da Resolução (inexistência de Recurso de Ofício). Destaca também que na segunda Decisão (da JJF) não foi corrigida a Resolução para consignar o Recurso de Ofício e o dispositivo legal tido como correto na imposição da multa atinente à primeira infração.

Quanto às alegações do recorrente, assevera serem despiciendas maiores considerações, pois a manifestação foi repetitiva. As razões apresentadas já haviam sido analisadas no Parecer anterior.

Relativamente aos códigos das operações objeto da infração 01, reputa correta a Decisão de primeiro grau, pois, embora a atividade principal do fiscalizado seja a produção de embalagens, ao efetuar vendas de mercadorias produzidas por terceiros passa a ter atividade mista, envolvendo comércio. Por conta disso, o autuante promoveu a separação entre as comercializações de itens de produção própria e de terceiros, desmembrando os CFOP 5.102 e 6.102.

Esclarece, para afastar qualquer dúvida, que o próprio contribuinte admitiu ter efetuado vendas de produtos que não industrializou e assevera que o recolhimento das receitas tributárias não podem ficar à mercê de contorcionismos hermenêuticos. O fato de o produtor / fornecedor também ter incentivo não tem relevância, já que o benefício é individual, para cada estabelecimento.

Quanto à infração 02, alinha-se com o opinativo anterior, acrescentando que o pagamento de encargos de impontualidade não afasta a perda do benefício e vice-versa.

Opina, portanto, pelo não provimento do Recurso Voluntário.

No dia 06/07/2016 (fls. 566/567), a 1^a CJF (Câmara de Julgamento Fiscal) decidiu solicitar Parecer jurídico à PGE/PROFIS, com o objetivo de esclarecer se a parcela da industrialização ocorrida no território do Estado da Bahia, ainda que efetivada por terceiros, estaria sob o alcance do benefício do Programa Desenvolve (redação do art. 22 do Regulamento do Desenvolve em vigor até 08/09/2009).

Também foi requerido à Procuradoria responder, em se concluindo pela aplicação do texto posterior a 08/09/2009, se nas hipóteses de o beneficiário remeter para industrializar e retornar produtos, para vender, a cifra a ser deduzida do benefício da dilação deve corresponder ao valor total do produto remetido e retornado ou simplesmente ao (valor) adicionado.

O n. procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, às fls. 571 a 576, discorre sobre as espécies de decretos (de execução, autônomos e autorizados) e registra que o Regulamento do Programa Desenvolve é do terceiro tipo (autorizado). No que concerne a esta espécie, a lei traça regras e parâmetros amplos a respeito de determinado assunto, prevendo expressamente a eleição de norma inferior que o disciplinará.

Conclui que as remessas internas para industrialização não afastam a aplicação do benefício, especialmente porque o estabelecimento responsável por beneficiar os bens constitui uma espécie de *longa manus* do autuado.

No despacho de fls. 577 a 580, a i. procuradora assistente Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos concorda parcialmente com as conclusões alcançadas no pronunciamento do Dr. José Augusto Martins Júnior (de fls. 571 a 576).

É que as relações jurídicas devem ser reguladas pela legislação em vigor ao tempo em que produziram os seus efeitos, nos termos do art. 144 do CTN. Sob a égide do Decreto nº 8.413/2002, o legislador regulamentar privilegiou, em caráter de generalidade, a industrialização efetuada no território deste Estado, excluindo do benefício da dilação apenas as parcelas decorrentes de remessas interestaduais para industrialização.

Com a edição do Decreto nº 1.699/2009, entendeu o legislador regulamentar de excluir do benefício tanto as parcelas geradas em remessas internas quanto em interestaduais, passando a favorecer, desse modo, apenas a fabricação própria, efetivada no estabelecimento.

Neste contexto normativo, opina no sentido de que somente sejam deduzidos do lançamento de ofício os montantes referentes às remessas internas para industrialização ocorridas até agosto de 2009. Discordando do Parecer de fls. 571 a 576, entende que tal raciocínio não deve ser aplicado a partir de setembro de 2009, tendo em vista as alterações introduzidas pelo Decreto nº 1.699/2009.

VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário – Infração 1)

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, que analisou todas as questões suscitadas na impugnação, o auditor fiscal e os julgadores de primeira instância expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram as acusações, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados e cálculos, assim como apontaram o embasamento jurídico, que é claro e correto.

Não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de

direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º, Decreto nº 7.629/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação, no Recurso e na manifestação.

Eventuais cometimentos de equívocos no registro dos códigos fiscais das operações auditadas (CFOP) não ensejariam nulidade, uma vez que, na hipótese de ocorrerem (e não ocorreram), configurariam meros erros incidentais, insuficientes para macular o procedimento de vício insanável.

O auditor capituloou com os códigos 5.102 e 6.102 as remessas e vendas de mercadorias efetivamente recebidas de terceiros (infração 01; fls. 17 a 37).

Às fls. 17 a 37, o autuante elaborou levantamento com a segregação, a cada período, das operações de entrada e de saída vinculadas e não vinculadas ao projeto incentivado, bem como com o cálculo do saldo contemplado com a dilação do prazo para pagamento, procedendo aos ajustes devidos e cotejando com as quantias efetivamente recolhidas.

O art. 169, I, “a” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; RPAF/1999) contém norma processual à qual o julgador administrativo tributário deve estrita obediência, sob pena de incorrer em nulidade, e prevê o assim chamado Recurso de Ofício das decisões proferidas pelas Juntas de Julgamento Fiscal (JJF) quando o Acórdão for total ou parcialmente favorável ao sujeito passivo, se o montante do débito exonerado superar R\$100.000,00 (cem mil reais), o que ocorreu na presente lide, em decorrência da redução / recapitulação da multa da infração 01 (de 100% para 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei do ICMS/BA) e do julgamento pela Improcedência da infração 03.

O mencionado Regulamento dispõe, no art. 170, I, que o Recurso de Ofício deve ser interposto mediante declaração na própria Decisão recorrida, o que não se verificou na segunda Decisão da JJF, de fls. 424 a 435 (Acórdão JJF nº 0147-01/14; Resolução de fl. 435).

Entretanto, tal equívoco não resulta na invalidade do julgado “*a quo*”, pois o inciso III do sobredito artigo prevê a respectiva forma de saneamento, o que foi feito às fls. 518 a 531. Desse modo, o Acórdão recorrido, às fls. 520 a 531, foi retificado e renumerado para 0147-01/14A, com a concessão de prazo para que o contribuinte se manifestasse nos autos.

“III - não sendo interposto o recurso de ofício nos casos em que haja previsão, o servidor que verificar o fato lavrará termo nos autos, informando ao Presidente do Conselho acerca do descumprimento daquela formalidade, para que este determine o processamento do recurso; (...)”.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

As intimações e demais comunicações processuais devem obedecer aos comandos dos artigos 108 a 110 do RPAF-BA/1999, muito embora não existam óbices ao envio das correspondências para os endereços dos patronos.

No mérito do Recurso Voluntário, relativamente à primeira acusação, de acordo com o art. 3º do Decreto nº 8.205/2002, a parcela dilatada é calculada em função das operações próprias do contribuinte, decorrentes de investimentos efetuados e constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Programa.

Apenas os valores gerados em função de tais saídas devem ser considerados para o fim de aplicação dos critérios do DESENVOLVE. O montante decorrente das operações com mercadorias produzidas por terceiros, que não refletem incremento na capacidade produtiva do beneficiário, não pode ser alcançado pelo cálculo do incentivo.

Este é o fundamento do Programa DESENVOLVE: propiciar atividades especificamente discriminadas em projeto unipessoal apresentado à Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração, ou seja, relativas ao processo fabril da pessoa jurídica incentivada, e não de terceiros, onde quer que se encontrem.

Eventuais interpretações extensivas referentes ao art. 22 do Regulamento do DESENVOLVE, que

levem ou se inclinem à conclusão de que - em determinado período -, foi permitido utilizar os benefícios do Programa relativamente às industrializações efetuadas em estabelecimentos de terceiros localizados no território deste Estado, viola a regra do art. 111 do CTN, enseja desvio de finalidade do ato administrativo concedente (Resolução) e distorce a concorrência, pois permite que, por exemplo, uma indústria consagrada neste Estado, existente antes mesmo da criação do Programa, desenvolva atividades fabris sob os auspícios de suas benesses.

A redação conferida ao indigitado artigo pelo Decreto nº 11.699/2009, com efeitos a partir de 09/09/2009, de acordo com o histórico apresentado pelo i. julgador divergente, de fato, prevê, ao contrário do texto até então em vigor, situação relativa às remessas internas e interestaduais para industrialização, mas os incentivos somente incidirão sobre a parte produzida nas instalações físicas do beneficiário, sob pena, como dito, de desvio de finalidade, salvo exceções estabelecidas pelo Conselho Deliberativo do Programa, e não há notícias de que o citado órgão colegiado as tenha estabelecido.

Apesar de muito bem elaborado o raciocínio do Voto divergente, não concordo com a assertiva de que, *"em se tratando de remessa interna, 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 se trata de "*interpretação feita com base em considerações fora do texto legal*". O dispositivo do Decreto 8.205/2002, no caso, o art. 22, na correta hermenêutica, deve ser analisado com base no ordenamento jurídico como um todo, com zelo pela sua primazia e coerência, e não de forma isolada, sob pena de se legitimar, como já se disse, concessão de incentivo a produtos industrializados por estabelecimentos já presentes neste Estado antes mesmo da existência do Programa.

Além de dar causa a situações não almejadas pelo legislador ordinário, a exemplo daquela acima referida (concessão do benefício aos produtos industrializados por estabelecimentos já presentes neste Estado antes da existência do Programa Desenvolve), a intelecção em sentido contrário viola o art. 111 do CTN e o comando segundo o qual a legislação referente a incentivos e benefícios fiscais deve ser interpretada de forma literal e restritiva.

Respeitosamente, peço licença para consignar o entendimento de que, se a Administração Tributária, até 08/09/2009 (redação dada ao art. 22 pelo Decreto nº 8.413/2002 – efeitos de 31/12/2002 a 08/09/2009), permitiu a prática de apuração segundo a qual incidiam os benefícios do Decreto (Regulamento do DESENVOLVE) sobre as industrializações realizadas por terceiros localizados na Bahia, o fez de forma equivocada.

Tanto foi equivocada tal intelecção por parte do Fisco, se é que ela existiu, que em momento posterior (09/09/2009) a redação do art. 22 foi alterada para contemplar com a dilação de prazo tão somente as operações próprias, e nada mais (redação dada ao art. 22 pelo Decreto nº 11.699/2009 – efeitos a partir de 09/09/2009). Mas isso não significa que antes do Decreto nº 11.699/2009 era permitido aplicar raciocínio distinto, tendo em vista os princípios, regras e interesses públicos acima discriminados (finalidade dos atos administrativos, concorrência em igualdade de condições e comando normativo do art. 111 do CTN).

No que diz respeito à infração 2, com efeito, não há empecilhos legais para a coexistência dos encargos de impontualidade (acréscimos de mora) com a sanção específica da perda do benefício em relação à fração incentivada, no período em que houve o atraso de pagamento.

A remessa necessária (Recurso de Ofício) decorre da redução e recapitulação da multa da infração 1 (de 100% para 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei do ICMS/BA) e da declaração da improcedência da infração 3.

Correta a citada recapitulação, pois a penalidade por descumprimento de obrigação principal prevista no art. 42, IV, "j" da referida Lei somente se aplica nas hipóteses de ações ou omissões fraudulentas, não comprovadas na ação fiscal.

A terceira infração versa sobre operações tributáveis tidas como não tributáveis (notas fiscais emitidas para exportação indireta, sem comprovação da efetiva saída do país).

O recorrido, às fls. 80 a 322, colacionou Registros de Exportação concernentes à sociedade empresária Norberto Odebrecht S/A, com a apresentação das quintas vias (contabilidade) dos documentos fiscais, por intermédio dos quais foram discriminadas as mercadorias exportadas, os dados do exportador, do importador (Odebrecht Angola Ltda., localizado em Luanda – Angola), em consonância com o art. 590, § 3º, RICMS BA/1997.

Mantida a Decisão recorrida.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário – Infração 1)

Em que pese o brilhantismo do voto proferido pelo n. Relator, discordo do seu posicionamento no pertinente à infração 1, a qual imputa ao Sujeito Passivo o recolhimento a menor de ICMS em razão do uso indevido de incentivo fiscal (dilação de prazo para pagamento) em desacordo com a legislação do Programa DESENVOLVE.

A discussão em comento versa sobre qual seria a correta aplicação do art. 22 do Regulamento do DESENVOLVE no período autuado pela Fiscalização.

Em voto discordante, o i. conselheiro José Bizerra Irmão externou o seu entendimento no sentido de que, em sendo o período autuado compreendido entre janeiro de 2008 a janeiro de 2009, o art. 22 do Regulamento vigente à época limitou os incentivos do benefício à parcela produzida na Bahia no caso de remessa interestadual, não criando nenhuma restrição em se tratando de remessa interna. Alteração esta que surgiu apenas em setembro de 2009, com a alteração da redação dada ao art. 22 pelo Decreto nº 11.699/2009, com efeitos a partir de 09/09/2009.

Assim, transcrevo trecho do referido voto que tece de maneira salutar as considerações da legislação que vigorava no período autuado. Vejamos:

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.

Nesse mesmo passo se manifestou a Procuradora Assistente Dra. Rosana Maciel em Parecer exarado. No seu entendimento, *as relações jurídicas devem ser reguladas pela legislação em vigor ao tempo em que produziram os seus efeitos, nos termos do art. 144 do CTN. Sob a égide do Decreto nº 8.413/2002, o legislador regulamentar privilegiou, em caráter de generalidade, a industrialização efetuada no território deste Estado, excluindo do benefício da dilação apenas as parcelas decorrentes de remessas interestaduais para industrialização.*

Assim, opinou no sentido de que somente fossem deduzidos do lançamento de ofício os

montantes referentes às remessas internas para industrialização ocorridas até agosto de 2009. Como o período autuado abrange janeiro de 2008 a janeiro de 2009, ele todo estaria compreendido na legislação referente ao Decreto nº 8.413/02.

Ao contrário do posicionamento adotado pelo Relator, que entende ser aplicável a redação dada pelo Decreto nº 11.699/2009, com efeitos a partir de 09/09/2009, a qual estaria “consertando” a legislação anterior, que no seu entender encontrava-se equivocada e fora dos propósitos do próprio programa do DESENVOLVE, coaduno meu entendimento com o do voto divergente proferido em primeira instância e ratificado pela Procuradora Assistente em seu Parecer.

Imperioso destacar que, além de ser uma questão de justiça, a aplicação da legislação vigente à época dos fatos, independente da avaliação de quem a executa de estar ela certa ou errada, deve ser adotada em respeito à própria segurança jurídica.

Restou comprovado nos autos que a empresa (beneficiária do DESENVOLVE) industrializava parte de sua produção em estabelecimento de terceiro, também beneficiário do DESENVOLVE. Ocorre que, independentemente de produzir ou não em seu estabelecimento ou de terceirizar a produção, a legislação era cristalina ao limitar o benefício apenas à parcela produzida na Bahia em caso de remessa interestadual.

Essa ideia de vincular o benefício ao estabelecimento produtor surgiu apenas em 09/2009, com a alteração dada pelo legislador, período não compreendido na autuação. Ademais, o Contribuinte não tinha como agir de maneira diversa daquela que lhe foi permitida por lei, até porque a legislação não criava nenhum óbice às remessas internas, que é o caso em questão.

Deste modo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para que sejam deduzidos do lançamento de ofício os montantes referentes às remessas internas para industrialização ocorridas até agosto de 2009. Assim, o débito da infração 1 é no valor de R\$158.865,05 referente aos meses de setembro/09 a dezembro/09.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207140.0020/11-4, lavrado contra **SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$650.368,98**, acrescido das multas de 60% sobre R\$491.503,93 e 100% sobre R\$158.865,05, previstas no art. 42, II “a” e “f”, e IV “j”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário – Infração 1) - Conselheiros: Laís de Carvalho Silva, Ildemar José Landin, Valnei Sousa Freire, Edvaldo Almeida dos Santos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário – Infração 1) – Conselheiro: Paulo Danilo Reis Lopes.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Recurso Voluntário – Infração 1)

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO VENCEDOR
(Recurso Voluntário – Infração 1)

PAULA GONÇALVES MORRIS MATOS – REPR. DA PGE/PROFIS