

**PROCESSO** - A. I. Nº 269358.00007/17-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 1ª JF nº 0032-01/18  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 15/10/2018

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0224-11/18

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. É certo que o impugnante realmente agiu em conformidade com o art. 286, LXV do RICMS. O autuante procedeu de acordo com o REGULAMENTO DO DESENVOLVE que concedeu a partir de setembro de 2016, a habilitação ao diferimento, contanto que fosse pertinente às amêndoas de cacau produzidas neste estado. Antinomia Jurídica. A lei especial é aquela que anula uma mais geral, ou subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente. Critério cronológico e da especialidade. Evidente que o inciso II, do art. 2º do Regulamento do DESENVOLVE, nada mais fez que subtrair da norma geral uma parte dela para submetê-la a uma regulamentação diferente, além de ser posterior à norma do RICMS. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, decorrente de julgamento Improcedente na primeira instância deste Conselho, de lançamento com o valor total de R\$5.715.463,78 em decorrência da seguinte infração:

*Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Consta adicionalmente o registro de que o estabelecimento enquadrrou indevidamente operações de saída de cacau em amêndoas in natura produzido fora do Estado da Bahia em hipótese de diferimento, violando regra específica contida no artigo 2º, inciso II, do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, uma vez que o destinatário é habilitado a operar no referido programa de incentivo fiscal. As operações objeto do presente lançamento acham-se discriminadas analiticamente no demonstrativo Anexo I, que integra o presente lançamento em todos os seus termos. Período de ocorrência: setembro a dezembro de 2016.*

*Consta, ainda, no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração que: O Estabelecimento supra qualificado praticou operações de saída de cacau em amêndoas (in natura) produzido fora do Estado da Bahia com destino a Estabelecimento da sociedade empresária BARRY CALLEBAUT BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA., CNPJ nº 33.163.908/0091-21, IE nº 116.495.950, habilitado aos benefícios do Programa DESENVOLVE. Enquadrrou, entretanto, tais operações de saída na hipótese de diferimento prevista no Artigo 286, Inciso LXV, do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012), valendo-se da habilitação de diferimento nº 83080007 de que é titular o Estabelecimento destinatário, deixando, por conseguinte, de destacar o ICMS devido.*

O contribuinte apresentou defesa (fls. 158/170), e o autuante apresentou informação fiscal (fls. 212/25), o auto foi instruído para julgamento pela 1ª JF que assim decidiu:

### VOTO

*O Auto de Infração em exame diz respeito à falta de recolhimento do ICMS, em razão de o autuado ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas. Inicialmente, cabe apreciar a arguição de nulidade do Auto de Infração aduzida pelo impugnante. Alega o impugnante que o trabalho fiscal sequer atende aos requisitos para ser considerado válido e revestido de certeza e liquidez, não havendo como se*

*exercer o direito de defesa de forma ampla.*

*Diz que o artigo 39, inciso III, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto Estadual nº 7.629/99, determina que a descrição dos fatos que fundamentam a autuação seja feita de forma clara e precisa, sob pena de nulidade. Alega que a autuação genericamente informa que a empresa teria praticado operações tributáveis como não tributáveis, de forma que a Fiscalização simplesmente se utiliza de presunções para chegar a essa conclusão, sem, no entanto, buscar a verdade material dos fatos.*

*Diz que a ausência de motivação é causa de nulidade do ato administrativo. Certamente que, no presente caso, não há como prosperar a pretensão defensiva. Isso porque, os autuantes, de forma muito bem fundamentada, detalhada e precisa, descreveram no Auto de Infração a conduta infracional imputada ao autuado, o que permitiu claramente identificar-se o motivo e a motivação da autuação. Improcede a alegação defensiva de inobservância das disposições do art. 39, III, do RPAF.*

*Diversamente do alegado pelo impugnante, a descrição dos fatos se apresenta clara e precisa, não merecendo qualquer reparo. Improcede, também, a alegação defensiva de que a autuação genericamente informa que a empresa teria praticado operações tributáveis como não tributáveis, de forma que a Fiscalização simplesmente se utiliza de presunções para chegar a essa conclusão. Contrariamente ao alegado, verifica-se que não se trata de acusação genérica e com base em presunções.*

*Os autuantes detalharam e fundamentaram a autuação, materialmente, conforme os elementos que elaboraram e acostaram aos autos, especialmente o Anexo I, no qual constam as operações objeto do lançamento de ofício em questão. Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida, haja vista que o lançamento de ofício foi realizado com total observância dos requisitos exigidos no Regulamento de Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, tendo sido respeitado o devido processo legal, bem como o direito de ampla defesa e do contraditório do autuado.*

*No que tange à realização de perícia/diligência, considero que os elementos constantes dos autos se apresentam suficientes para formação do meu convencimento e decisão da lide, razão pela qual indefiro o pedido, com fulcro no art. 147, inciso I, "a", II, "b", do RPAF/99. Passo ao exame do mérito .*

*Verifico que, no presente caso, o cerne da questão reside no fato de o autuado ter realizado operações de saídas de cacau em amêndoas - produzido fora do Estado da Bahia - destinadas a empresa Barry CalleBeaut Brasil Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda. - beneficiária do Programa DESENVOLVE -, com fundamento no diferimento previsto no artigo 286, inciso LXV, do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012, enquanto a Fiscalização entende que não poderia o autuado ter utilizado a regra genérica do referido artigo, em face de existência de regra específica, no caso o artigo 2º, inciso II, do Regulamento do DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, que condiciona a hipótese de diferimento, a partir de 01/09/2016, apenas a insumos agropecuários in natura produzidos no Estado da Bahia, por ser tratar o destinatário de estabelecimento habilitado no Programa DESENVOLVE.*

*Observo que o impugnante sustenta que à luz do artigo 286, inciso LXV, do Regulamento de ICMS, agiu em conformidade com a legislação tributária do Estado da Bahia, não havendo o que se falar em ausência de pagamento de ICMS. Afirma que a interpretação da Fiscalização não deve prevalecer, pois a regra geral prevista no artigo 286, inciso LXV, do RICMS/BA é aplicável no presente caso e não a regra prevista no artigo 2º, inciso II, do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº. 8.205/2002.*

*Verifico, também, que os autuantes contestam a argumentação defensiva afirmando que, em verdade, o planejamento fiscal do estabelecimento Nestlé Brasil enxergou nas operações objeto da autuação uma oportunidade de ouro para maximizar o potencial de acumulação de créditos fiscais do ICMS. Explicam que o autuado adquire cacau em amêndoas produzido noutros Estados, com destaque normal do ICMS, destinando-o internamente como matéria-prima para a indústria ao abrigo de diferimento.*

*Dizem que não é por acaso que a indústria para a qual é remetida tal matéria-prima é beneficiária do Programa DESENVOLVE, sendo a consequência para o estabelecimento Nestlé Brasil a acumulação de crédito, fato constatado largamente na auditoria. Assinalam que o Estado da Bahia procedeu a alteração do artigo 2º, inciso II, do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto 8.205/02, que passou a vigor a partir 01/09/2016, editando norma especial de diferimento destinada a operações que destinem produtos in natura para indústria incentivada, restringindo a regra geral do art. 286, inciso LXV, do RICMS/BA, apenas a itens internamente produzidos, que por definição não favorece ao desvirtuamento - acumulação de créditos fiscais - porque a tributação é diferida desde a primeira etapa da produção. Afirmam que a nova regra veio a corrigir um desequilíbrio no mercado dos produtos extrativistas e agropecuários in natura que são destinadas a empresas incentivadas. O artigo 286, LXV, do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, no qual o autuado fundamentou as operações de saídas de cacau em amêndoas com diferimento, estabelece o seguinte:*

*Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS: [...] LXV - nas saídas internas de cacau em amêndoas; Já o art. 2º, II, do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº. 8.205/2002, dispõe que:*

*Art. 2º Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo: [...] II - às operações internas*

*referentes ao fornecimento de insumos “in natura” de origem agropecuária e extrativa mineral, desde que produzidos ou extraídos neste Estado e indicados em Resolução do Conselho do Programa, a contribuintes habilitados ao DESENVOLVE, para o momento da saída subsequente dos produtos resultantes da industrialização;*

*A leitura de ambos os dispositivos regulamentares, acima reproduzidos, pode levar à conclusão de existência de um conflito de normas, ou seja, de uma antinomia, que ocorre entre duas normas incompatíveis, pertencentes ao mesmo ordenamento jurídico.*

*No caso, a solução se daria com a utilização de critérios estabelecidos nas normas integrantes da ordem jurídica, critérios estes que são: hierarquia das normas, da especialidade e cronológico. Entretanto, no caso em exame, a meu ver, inexistente antinomia, haja vista que não há incompatibilidade entre as duas normas. Na realidade, o que se constata é que o diferimento previsto no artigo 286, LXV, do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12 alcança as saídas internas de cacau em amêndoas, independentemente da origem do produto. Ou seja, se produzido no Estado da Bahia ou noutros Estados.*

*Veja-se que inexistente na norma qualquer restrição neste sentido. A única limitação existente na referida norma é que o diferimento, por óbvio, somente se aplica às saídas internas de cacau em amêndoas. Assim sendo, no caso de operações de saídas de cacau em amêndoas, produzido fora do Estado da Bahia, destinadas ao contribuinte beneficiário, ou não, de programa de incentivo fiscal, a exemplo do Programa DESENVOLVE, estas saídas ocorrerão com diferimento do lançamento e pagamento do ICMS e o crédito fiscal atinente à aquisição interestadual do cacau em amêndoas destacado na nota fiscal poderá ser apropriado normalmente pelo remetente. Significa dizer que, o remetente irá acumular crédito fiscal, caso não realize operações de saídas tributadas normalmente e, desse modo, não proceda à compensação débito/crédito quando da apuração do imposto.*

*Quanto às disposições do artigo 2º, inciso II, do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, que condiciona a hipótese de diferimento, a partir de 01/09/2016, apenas a insumos agropecuários in natura produzidos no Estado da Bahia, a meu ver, a manutenção pelo legislador da redação do art. 286, inciso LXV, do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12, que trata especificamente de saídas internas de cacau em amêndoas, sem ter alterado, também, a origem do produto - se produzido na Bahia ou noutro Estado - permitiu ao autuado proceder em conformidade com a legislação do ICMS deste Estado.*

*Vale registrar que, em consulta realizada junto à GEARC/DARC, restou esclarecido que a habilitação de diferimento nº 83080007 de que é titular o estabelecimento destinatário, não traz a indicação de se referir especificamente ao Programa DESENVOLVE. Considero relevante destacar que, o desequilíbrio aduzido pela Fiscalização pode ter sido corrigido no âmbito do Programa DESENVOLVE com a alteração procedida no artigo 2º, inciso II, do Decreto 8.205/02, com vigência a partir de 01/09/2016, porém, ainda permanece com a redação atual do art. 286, inciso LXV, do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12, haja vista que permite a acumulação de crédito fiscal por parte do remetente do cacau em amêndoas produzido fora do Estado da Bahia.*

*Diante do exposto, considero que assiste razão ao impugnante, haja vista que procedeu em conformidade com o artigo 286, inciso LXV, do Regulamento de ICMS, portanto, realizando as operações de saídas de cacau em amêndoas com diferimento do lançamento e pagamento do ICMS, descabendo a exigência do imposto conforme a autuação. Relativamente à arguição defensiva de aplicação de multa com efeito confiscatório, cumpre consignar que é vedada a este órgão julgador administrativo a apreciação de inconstitucionalidade da norma.*

*Quanto ao pedido de cancelamento ou redução da multa, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, falece competência a este órgão julgador de primeira instância para sua apreciação. Por derradeiro, no tocante ao pedido para que as intimações relacionadas ao presente PAF sejam encaminhadas no nome e endereço do advogado João Alberto P. Lopes Júnior, com endereço profissional na Avenida da França, 164, Edifício Futurus, 7º Andar, Comércio, Salvador, Bahia, CEP 40.010-000, saliento que inexistente óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda ao pedido, entretanto, o não atendimento não caracteriza nulidade do ato, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF) – Decreto nº 7.629/99.*

*Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11. Tendo sido informado à fl. 245/249 acerca da decisão pela IMPROCEDÊNCIA, o contribuinte não se manifestou nos autos.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício em razão da 1ª JF julgar Improcedente lançamento no valor de R\$5.715.463,78, acrescido de multa de 60%, em razão da prática de operações tributadas como não tributadas, conforme descrição minuciosa no relatório deste Acórdão, tendo o julgamento recorrido acolhido a defesa, de que não cabia o lançamento do imposto naquele momento da circulação das mercadorias, por estas se encontrarem acobertadas pela regra do diferimento do imposto insculpida no art. 286, LXV do RICMS.

Não é redundante explicar de início, para efeito de melhor compreensão da situação deste lide, que o diferimento é uma modalidade de substituição tributária do ICMS, e ocorre quando se transfere o lançamento e o pagamento do tributo para etapa posterior à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sendo chamada também de substituição para trás.

Em situação inversa à substituição tributária mais comum (para frente) em que se antecipa o imposto, o diferimento postecipa. Tal situação normalmente se configura também numa situação inversa à da antecipação para frente, por neste caso, há poucos fornecedores e muitos compradores, e o Fisco por uma técnica tributária de concentração da fiscalização em poucos contribuintes, aplica a ST para frente, e quando ocorre o inverso, muitos fornecedores e poucos compradores, ocorre o contrário, postecipa-se o pagamento, para concentrar a fiscalização em poucos contribuintes adquirentes.

Conforme comprovam as notas fiscais que embasaram o Auto de Infração entre as fls. 17/151, a Nestlé Brasil Ltda., situada na cidade de Itabuna, Bahia, remeteu a mercadoria Cacau Favas Amazônia BR 60k, com destino à empresa BARRY CALLEBAUT BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUS ALIMENTÍCIOS, no mesmo município, sendo a natureza da operação VENDA DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS. Não há destaque de imposto, e consta no campo de informações complementares a informação ICMS DIFERIDO CONFORME ART. 286, INCISO LXV DO RICMS/BA – HABILITAÇÃO DO DESTINATÁRIO Nº 8308000-7. Vejamos o que diz o art. 286, LXV do RICMS/BA:

*Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:*

*LXV - nas saídas internas de cacau em amêndoas*

Embora não conste nos autos a cópia do certificado da habilitação supracitada (nº 8308000-7), não há quaisquer sombras de dúvidas sobre a sua existência, visto que à fl. 16 do PAF, consta a Resolução nº 054/2014 publicada no Diário Oficial em 23/05/2014, com retificação das resoluções nºs 130, e 165 que habilitaram a empresa DELFI CACAU LTDA. aos benefícios do DESENVOLVE, alterando a partir de 01/05/2014 a razão social do beneficiário para BARRY CALLEBAUT BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUS ALIMENTÍCIOS, cujo CNPJ e inscrição estadual são coincidentes com os que constam nas notas fiscais que embasam o lançamento.

Por sua vez, consta à fl. 15 do processo, no Regulamento do DESENVOLVE, capítulo II, DOS INCENTIVOS – DO DIFERIMENTO, a redação atual do inciso II, do art. 2º, tem o seguinte texto legal:

*Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo às operações internas referente ao fornecimento de insumos in natura de origem agropecuária e extrativa mineral, desde que produzidos ou extraídos neste Estado e indicados no Conselho do Programa, a contribuintes habilitados ao DESENVOLVE, para o momento da saída subsequente dos produtos resultantes da industrialização*

A redação acima foi dada pelo Decreto nº 16.983 de 24/08/2016, publicada no DOE de 25/08/2016, efeitos a partir de 01/09/2016. A redação anterior, com vigência entre 06/01/2004 e 31/08/2016, tem o seguinte teor:

*“Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo às operações internas referentes ao fornecimento de insumos in natura de origem agropecuária e extrativa mineral, indicados em Resolução do Conselho de Programas, a contribuintes habilitados no DESENVOLVE, para o momento da saída subsequente dos produtos resultantes da industrialização.*

Assim, fica constatado que a partir de 01/09/2016, houve uma alteração da habilitação do diferimento autorizada pelo Regulamento do DESENVOLVE, que restringiu o texto, de “insumos

*in natura de origem agropecuária e extrativa mineral”, para “insumos in natura de origem agropecuária e extrativa mineral, desde que produzidos ou extraídos neste Estado”.*

Ou seja, a partir de 01/09/2016, o destinatário das mercadorias, a empresa BARRY CALLEBAUT BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUS ALIMENTÍCIOS, que até então estava habilitada a receber em regime de diferimento, os insumos de origem agropecuária e extrativa mineral de qualquer origem, seja deste estado, de outras unidades federativas ou até mesmo do exterior, passou a ter uma restrição na sua habilitação quanto à aquisição diferida de insumos *in natura* de origem agropecuária e extrativa mineral nos seguintes termos - ***desde que produzidos ou extraídos neste Estado.***

A primeira nota fiscal que deu suporte ao lançamento, conforme consta à fl. 17, a de número 73.130, foi emitida em 02/09/2016, já no segundo dia de vigência da alteração da habilitação ao diferimento concedida pelo programa DESENVOLVE e conforme se verifica à fl. 2 do PAF, os lançamentos foram efetuados entre os meses de setembro a dezembro de 2016, portanto, todos os fatos geradores já sob a alteração acima comentada.

Conforme pode se observar na descrição pormenorizada da infração, o motivo do lançamento foi o fato de que os insumos *in natura* objeto da autuação não foram produzidos ou extraídos neste estado, e portanto não fazem jus ao diferimento, dado que o destinatário, a partir de 01/09/2016 só poderia receber nessa condição, desde que fossem produzidos ou extraídos neste Estado, e neste caso deveria ter lançado o imposto na nota fiscal e recolhido após sua apuração mensal.

Conforme se observa na impugnação feita entre as fls. 162/166, foi justificada a legalidade das operações com os seguintes argumentos:

- 1- Que o Auto de Infração não observou princípios constitucionais, qual seja, o da NÃO DISCRIMINAÇÃO TRIBUTÁRIA.
- 2- Que as operações foram feitas com cobertura do diferimento previsto no art. 286, inciso LXV do RICMS/BA 2012.
- 3- Que quanto ao fato do autuante ter considerado o diferimento apenas para o fornecimento de insumos ao destinatário habilitado no DESENVOLVE, apenas os produzidos ou extraídos neste Estado, afronta o disposto no art. 152 da Constituição Federal – É vedado aos estados, ao distrito federal e aos municípios, estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino, e que assim posto, o estado da Bahia não pode estabelecer distinção entre os produtos extraídos internamente e os provenientes de outros estados.
- 4- Que o fato da empresa destinatária estar habilitada em programa de benefícios, o DESENVOLVE, não pode impactar de maneira negativa as operações da impugnante, que nada tem a ver com esta situação, e que o art. 2º, inciso II do Decreto nº 8.205/2002 (Regulamento do DESENVOLVE) não pretende abranger as operações da ora impugnante.

Os autuantes, na informação fiscal, fls. 212/225 fizeram as seguintes ponderações:

1. Que as 2 empresas, emitente e destinatária (Nestlé Brasil e Barry Callebaut) se situam em áreas contíguas e integram o mesmo grupo empresarial; operam apenas separadas por um alambrado, e inclusive utilizam de espaços em comum, como o refeitório, demonstrando grande simbiose comercial.
2. Que a comercialização de cacau em amêndoas (*in natura*) não faz parte da atividade preponderante, só o fazendo de modo a maximizar a acumulação de créditos fiscais do ICMS, visto que a aquisição de amêndoas de cacau em outros estados, com destaque de ICMS, resulta em acumulação de créditos, ao abrigo do diferimento, e para isto, a destinatária se habilitou ao programa DESENVOLVE, para obter entre outros benefícios, habilitação para o diferimento, e assim, o emitente ficar dispensado do lançamento a débito nas operações com cacau *in natura*. Que ainda, após o processamento das amêndoas pela Barry Callebaut, há o retorno de

achocolatados em pó e líquido para a Nestlé Brasil, fechando o ciclo do planejamento tributário, de forma a reduzir o pagamento de impostos.

3. Que a alteração do Regulamento do Desenvolve, restringindo o diferimento apenas para insumos produzidos ou extraídos no Estado, visou exatamente coibir esse planejamento tributário que estava sendo lesivo aos cofres públicos.
4. Que não há possibilidade de escolha entre as normas (art. 286, LXV do RICMS, ou art. 2º do Decreto nº 8.205/02), sendo impróprio o argumento da inconstitucionalidade, e sendo normas de mesmo status jurídico, prevalece a norma especial em detrimento da norma geral, nos termos da LICC (Decreto Lei nº 4.657/42).

Postas estas observações, que fundamentaram tanto a impugnação como a manutenção do lançamento, vejamos de forma resumida, como o Relator *a quo*, fundamentou o voto pela improcedência do lançamento.

*Que a leitura de ambos os dispositivos regulamentares, acima reproduzidos, pode levar à conclusão de existência de um conflito de normas, ou seja, de uma antinomia, que ocorre entre duas normas incompatíveis, pertencentes ao mesmo ordenamento jurídico.*

*No caso, a solução se daria com a utilização de critérios estabelecidos nas normas integrantes da ordem jurídica, critérios estes que são: hierarquia das normas, da especialidade e cronológico. Entretanto, no caso em exame, a meu ver, inexistente antinomia, haja vista que não há incompatibilidade entre as duas normas. Na realidade, o que se constata é que o diferimento previsto no artigo 286, LXV, do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12 alcança as saídas internas de cacau em amêndoas, independentemente da origem do produto. Ou seja, se produzido no Estado da Bahia ou noutros Estados.*

*Quanto às disposições do artigo 2º, inciso II, do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, que condiciona a hipótese de diferimento, a partir de 01/09/2016, apenas a insumos agropecuários in natura produzidos no Estado da Bahia, a meu ver, a manutenção pelo legislador da redação do art. 286, inciso LXV, do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12, que trata especificamente de saídas internas de cacau em amêndoas, sem ter alterado, também, a origem do produto - se produzido na Bahia ou noutro Estado - permitiu ao autuado proceder em conformidade com a legislação do ICMS deste Estado.*

*Vale registrar que, em consulta realizada junto à GEARC/DARC, restou esclarecido que a habilitação de diferimento nº 83080007 de que é titular o estabelecimento destinatário, não traz a indicação de se referir especificamente ao Programa DESENVOLVE.*

*Diante do exposto, considero que assiste razão ao impugnante, haja vista que procedeu em conformidade com o artigo 286, inciso LXV, do Regulamento de ICMS, portanto, realizando as operações de saídas de cacau em amêndoas com diferimento do lançamento e pagamento do ICMS, descabendo a exigência do imposto conforme a atuação. Relativamente à arguição defensiva de aplicação de multa com efeito confiscatório, cumpre consignar que é vedada a este órgão julgador administrativo a apreciação de inconstitucionalidade da norma*

Do exposto acima, o Relator entendeu não haver antinomias de normas (entre o RICMS e o Regulamento do DESENVOLVE), que o art. 286, inc. LXV permitiu ao autuado agir em conformidade com a legislação do ICMS, e que em Consulta à GEARC, a habilitação não traz indicação do DESENVOLVE, e ao final considera que assiste razão ao impugnante, baseando-se no que está disposto no RICMS/BA.

Após analisar todas as considerações em que foram sintetizadas a acusação fiscal, a impugnação e o voto que acolheu a impugnação e julgou improcedente o lançamento, passo às razões dos fundamentos deste voto.

Com a máxima vênia, discordo das considerações postas no voto recorrido, em que afirma-se a ausência de antinomia, quando diz que “*haja vista que não há incompatibilidade entre as duas normas, vez que o impugnante procedeu em conformidade com o artigo 286, inciso LXV, do Regulamento de ICMS*”.

É inquestionável que o autuado realmente procedeu em conformidade, com o art. 286, LXV do RICMS, isto é indiscutível, mas por acaso não teria o autuante procedido de acordo com o REGULAMENTO DO DESENVOLVE? Que este Regulamento em seu art. 2º concedeu a partir de setembro de 2016, a habilitação pretendida, contanto que fosse pertinente às amêndoas,

produzidas neste estado?

Se ambos os dispositivos, dos Regulamentos do RICMS e do o DESENVOLVE são normas tributárias, e autuantes e autuado agiram conforme as 2 legislações, a antinomia merece ao menos ser discutida.

Nos ensinamentos do mestre italiano Norberto Bobbio, *antinomia jurídica é aquela situação que se verifica entre duas normas incompatíveis, pertencentes ao mesmo ordenamento jurídico* (Teoria do Ordenamento Jurídico, pág.88. Editora UNB – 10ª ed). Para solucionar isto, o Direito estabelece regras para solução, aplicando-se 3 critérios: o da hierarquia, o cronológico e o da especialidade.

Aplicando-se o critério da hierarquia, (*lex superior derogat lex inferiori*) não há solução, tanto o Regulamento do ICMS como o Regulamento do Desenvolve possuem o mesmo status jurídico (ambos são Decretos originários do poder executivo) e não há hierarquia posta.

Aplicando-se o critério cronológico, prevalece a norma posterior, neste caso o Regulamento do DESENVOLVE, Decreto nº 16.983 de 24/08/2016, publicada no DOE de 25/08/2016, efeitos a partir de 01/09/2016, já que o inciso LXV do art. 286 do RICMS foi acrescentado ao caput do art. 286 pela Alteração nº 24 (Decreto nº 15.371, de 14/08/14, DOE de 15/08/14), efeitos a partir de 15/08/14). Contudo, é certo que a alteração feita pela DESENVOLVE não revogou a do RICMS, mas ainda que as 2 sejam vigentes, pelo critério de resolução, aplica-se a mais recente.

Ainda, segundo o Mestre Norberto Bobbio, de acordo com ensinamentos na supracitada obra, *“existe uma regra geral no Direito em que a vontade posterior revoga a precedente, e que de dois atos de vontade da mesma pessoa, vale o último no tempo. Além disso presume-se que o legislador não queira fazer coisa inútil e sem finalidade; se **devesse prevalecer a norma precedente, a lei sucessiva seria um ato inútil e sem finalidade.**”*

Assim, embora com vigência simultânea, o decreto que regulamenta o DESENVOLVE, foi publicado mais de dois anos à frente e neste caso prevalecerá a norma posterior, o Decreto nº 16.983 com efeitos a partir de 15/08/2014 (*lex posterior derogat priori*).

Por fim, pelo critério da especialidade, uma norma especial prevalece sobre a geral. Aqui a norma geral é o art. 286 do RICMS, e a especial é a do DESENVOLVE, porque feita para contemplar determinados contribuintes, concedendo-lhes benefícios especiais.

Mais uma vez recorrendo à genialidade de Bobbio, na mesma obra, ele afirma que a lei especial é aquela que anula uma mais geral, ou **subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente. Evidente que** o inciso II, do art. 2º do Regulamento do DESENVOLVE, **nada mais fez que subtrair da norma geral uma parte dela para submetê-la a uma regulamentação diferente.**

Bobbio diz que *“a passagem de uma norma mais extensa (geral) para uma menos extensa, corresponde a uma diferenciação, uma exigência fundamental de justiça e isto corresponde a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação, e que isto representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento jurídico; **bloquear a norma especial frente à geral, é paralisar esse desenvolvimento.**”*

De fato, é impossível ao legislador da norma geral, antever todos as consequências da norma produzida, e por isto a norma especial, *a posteriori*, corrige e se sobrepõe à norma de caráter geral. Evidente que o ensinamento acima do Mestre Norberto Bobbio, se coaduna com as razões postas pelo autuante para justificar a restrição feita pela legislador, no sentido de coibir o planejamento tributário, que estava sendo lesivo aos cofres públicos e desequilibrando o setor econômico, e se submeter permanentemente à norma mãe, seria paralisar o desenvolvimento do ordenamento jurídico, como tão bem colocou o eminente jurista italiano.

Houve uma diferenciação necessária mediante alteração do benefício do PROGRAMA DESENVOLVE, sob pena de, se ficasse o Estado aprisionado à norma geral, se acarretaria

prejuízos não só ao erário, pela prorrogação do pagamento do imposto, como à sociedade, mediante convalidação de concorrência desleal com outros contribuintes.

Diz ainda Bobbio, que “*a situação antinômica criada pela relação de uma norma geral e de uma especial, leva a uma antinomia parcial e que, quando se aplica o critério especial não ocorre a eliminação total de uma das normas incompatíveis, mas somente daquela parte da lei geral, que é incompatível*”.

Assim, o caso em lide se coaduna perfeitamente com o ensinamento de Bobbio, pois o Decreto (norma especial) não colide totalmente com a Lei (norma geral), pois ambas prescrevem o diferimento nas saídas de amêndoas de cacau, conquanto a norma especial restringe as amêndoas produzidas neste estado, havendo colisão parcial.

Isto não impede a permanência da norma geral, que em outras circunstâncias, com outras empresas, pode ser perfeitamente aplicável, mediante concessão de diferimento que contemple inclusive as amêndoas oriundas de outros estados, ou do exterior, ou seja, sem estabelecer restrições de qualquer espécie, desde que convenientes à Administração. O contribuinte em questão já dispõe de outros benefícios, e que a Administração entendeu ser lesiva a cumulação com o diferimento da regra geral.

Assim, em resumo, pelo critério da hierarquia, não há solução da antinomia, mas pelos critérios cronológico e da especialidade, evidente que se caracteriza a solução, ou seja, a norma geral não consegue antever todas as particularidades das relações econômicas e tributárias na sociedade, e assim, quando o legislador aprofunda a investigação do fato de interesse normativo elabora uma regra específica, e esta tem nítida prevalência sobre a regra geral, exatamente por tratar de situação em que é impossível ou muito difícil de ser visualizada pelo legislador das regras de alcance amplo, sendo o caso excepcionado por norma específica, motivo de excepcional atenção do legislador e portanto de prevalência sobre a regra geral.

Quanto ao argumento, de que a GEARC/DITRI não fez qualquer referência ao DESENVOLVE, é preciso observar, que a habilitação ao diferimento nestes casos é uma mera formalidade, pois cabe ao Conselho Deliberativo do DESENVOLVE conceder a habilitação, e a SEFAZ por meio da sua Diretoria de Tributação, apenas implementar a decisão, precisando tão somente cumprir os trâmites burocráticos necessários à segurança das suas operações diferidas, mediante a habilitação:

*Art. 287. Nas operações com mercadorias enquadradas no regime de diferimento fruição do benefício é condicionada a que o adquirente ou destinatário requeira e **obtenha previamente, sua habilitação** para operar nesse regime, perante a repartição fiscal do seu domicílio tributário, e desde que:*

***I - apure o imposto pelo regime de conta-corrente fiscal;***

*II - seja produtor rural, não constituído como pessoa jurídica; ou*

*III - seja optante pelo Simples Nacional, exclusivamente nas seguintes situações:*

***a) nas aquisições de mercadorias destinadas a processo de industrialização;***

*b) nas aquisições de sucatas, fragmentos, retalhos ou resíduos de materiais.*

O Regulamento do ICMS também dispõe que as notas fiscais devam informar no campo destinado às informações complementares, o número da habilitação, de forma a conferir total segurança no trânsito de mercadorias, assim como no conjunto da operação, de forma a permitir ao Fisco a ampla transparência necessária à fiscalização do cumprimento da legislação tributária.

Por outro lado, não procede o argumento do descumprimento de preceito constitucional que impede a discriminação de mercadorias por sua origem. O diferimento embora em sentido amplo possa ser visto como um benefício, *stricto sensu*, em verdade não ocorre, visto que o diferimento não reduz nem dispensa o pagamento do imposto, apenas prorroga o pagamento para o futuro, não exatamente em benefício do contribuinte, mas *prima facie*, em benefício da técnica da boa arrecadação e fiscalização da Administração, que concentra o foco do controle da tributação



sobre reduzido número de contribuintes, no caso, aqueles habilitados ao diferimento.

Em verdade, o benefício ao contribuinte, em princípio se encontra na facilidade da aquisição das mercadorias de origem interna, uma vez que em regra há grande número de fornecedores, e assim, cria-se facilidades na aquisição e escoamento desde os produtores até o destino, haja vista que o Estado da Bahia, por ser produtor de cacau, tem enorme quantidade de produtores. Tal situação não compreende os fornecedores das amêndoas de outros estados, visto que são operações feitas por poucos fornecedores, cujas operações entram no estabelecimento autuado, com crédito do imposto, e exatamente por isto, acumula tais créditos, ao repassar o imposto com diferimento, sem destaque do imposto, para a adquirente.

Neste caso, o benefício que o contribuinte autuado almeja deixa de ser o descrito anteriormente (facilidades na aquisição e escoamento da mercadoria a partir do produtor rural, cujas remessas ocorrem sem destaque do imposto, e portanto, sem crédito), mas sim, acumular elevado valor dos créditos pelas aquisições em poucos fornecedores de outros estados, o que seguramente, se desvirtua do já comentado objetivo primordial do diferimento.

Enfim, as amêndoas de cacau, quer sejam deste estado, quer sejam de fora, são tributadas, não havendo em hipótese alguma em se falar em discriminação, por ausência de benefício real, já que todas as amêndoas são efetivamente tributadas, sem importar a origem. O contribuinte desta lide agiu como se tivesse “direito adquirido”, pelo fato do Regulamento do ICMS não discriminar a origem das amêndoas de cacau quanto ao diferimento, em descompasso com o Regulamento do PROGRAMA DESENVOLVE que o restringiu às amêndoas de cacau de origem interna.

Contudo, é preciso recordar que as normas de direito, podem ser cogentes, quando são auto executórias e imperativas ou então, dispositivas, quando tem caráter meramente permissivo. No caso, a norma do diferimento proposta no RICMS, não tem nenhum caráter obrigatório, nem gera inicialmente nenhum direito ao contribuinte, mas tão somente uma expectativa de direito, qual seja, se habilitar ao diferimento.

Para se implementar o diferimento, se requer a supracitada habilitação pela Administração, que em muitos casos, até mesmo nega, pois como já comentado, a norma geral do diferimento posta no RICMS, é dispositiva, se o contribuinte não preenche as condições objetivas para usufruir de tal regime, obviamente é negada a concessão da habilitação; e no caso em lide, a Administração equivocadamente concedeu o diferimento total, e depois, percebendo como danosa a situação, corrigiu a autorização apenas para amêndoas produzidas na Bahia, e o autuante lançou o imposto apenas depois da vigência da alteração normativa, sem avançar sobre o período anterior, em que a NESTLÉ estava acobertada por uma habilitação de caráter amplo.

A concessão de diferimento é ato de império do Estado, exercendo competência atribuída pela Constituição Federal. É preciso levar também em consideração que o PROGRAMA DESENVOLVE concede uma série de benefícios altamente vantajosos, inclusive com alongamento de parcela de até 90 por cento do imposto apurado para pagamento após 60 meses, ou pagamento imediato com deságio de grande monta, sendo justo e aceitável que o Estado efetue reduções em outros aspectos, de forma a evitar a volumosa acumulação de créditos fiscais, de forma a não gerar os desequilíbrios econômicos apontados pelos autuantes na informação fiscal.

Quanto ao argumento defensivo, de que a empresa destinatária está habilitada em programa de benefícios, e que tal situação não pode impactar de maneira negativa as operações da impugnante, é desprovido de qualquer lógica e razoabilidade. O Direito Tributário é regido pelo princípio da legalidade estrita, e só é possível ao administrado fazer aquilo que corresponde a um preceito normativo.

Qualquer empresa, repito, qualquer uma, não apenas a autuada, para fazer remessas diferidas para o destinatário, deve primeiro certificar que este se encontra devidamente habilitado e verificar quais as condições da habilitação. Tratando-se de empresas co-irmãs, que atuam em simbiose, e que estão situadas em local contíguo, nem sequer poderia se alegar a boa fé de que se

desconhecia as alterações do regime de diferimento da empresa destinatária.

Quanto ao fato colocado pelo Relator do voto recorrido que consultou a habilitação do destinatário na Diretoria de Tributação - DITRI, e que lá não constava a restrição, tal fato é irrelevante para deslinde da questão. O diferimento foi concedido desde a resolução anterior do DESENVOLVE, que permitia amplamente o regime concedido, e quando houve alteração que restringiu às amêndoas produzidas no Estado, o destinatário não foi solicitar nova habilitação, pois não existe qualquer imposição para renovação da habilitação junto à DITRI, podendo assim, permanecer com a habilitação antiga.

Tal situação só traria alguma razão ao autuado, se fosse iludido pelo adquirente, por meio do certificado de habilitação antigo, e neste caso, no máximo se dispensaria a multa, jamais o imposto, por reconhecimento à boa fé e ausência de dolo do remetente das mercadorias, ao não destacar e pagar o imposto. No caso desta lide, o contribuinte não alegou boa fé, e nem poderia, visto que são empresas que fazem parte do mesmo grupo empresarial e atuam em conjunto, sendo impossível desconhecer a alteração do PROGRAMA DESENVOLVE.

O diferimento só excetua a obrigação da habilitação, para as empresas que estão expressamente citadas no próprio Regulamento. Está fora do alcance do remetente impor o diferimento que lhe convém, e efetivamente, a Administração pode impactar sim, as operações de quaisquer remetentes, pois simplesmente quem diz se a operação pode ser diferida, e as condições em que é concedido o diferimento, é a Administração Pública, concedendo habilitação ou não ao destinatário, tendo que o administrado cumprir fielmente a determinação legislativa, sob as penas da lei.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício. Auto de Infração Procedente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269358.0007/17-0**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.715.463,78**, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de agosto de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSE LANDIN – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS