

A. I. Nº - 299131.0002/18-6  
AUTUADO - TECNOLENS LABORATÓRIO ÓTICO FREIRA LTDA.  
AUTUANTE - LUIZ MORAES DE ALMEIDA JÚNIOR  
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 11/10/2018

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0135-01/18**

**EMENTA:** ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. PERDA DO DIREITO AO BENEFÍCIO. A inclusão do art. 9º-A da Lei nº 7.980/01, promovida pela Lei nº 13.816/17, alterou a exigência quanto à data limite de recolhimento da parcela do ICMS não sujeito à dilação de prazo como condição para fruição do DESENVOLVE, passando a ser até o último dia útil do mês do vencimento. A lei se aplica a fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação, nos termos da alínea “b”, do inciso II, do art. 106 do CTN. Autuado recolheu a parcela do ICMS não sujeito à dilação de prazo dentro do próprio mês de vencimento. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/03/2018, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$134.937,11, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Recolheu a menor o ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve.* Período de ocorrência: 30/04/2014.

O autuado apresentou defesa (fls. 37 a 47 dos autos). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Sustenta que a norma utilizada pelo autuante para apenar a empresa com o perdimento do benefício do Programa DESENVOLVE no mês de abril de 2014, jamais poderia ser aplicada no caso em questão, haja vista que a Lei do Programa DESENVOLVE não previa tal penalidade, a qual somente passou a ser prevista em 2017, estipulando que a perda do benefício somente seria possível na hipótese de pagamento do tributo normal após o último dia do mês subsequente ao da apuração do imposto.

Apresenta as suas razões de defesa. Alega existência de conflito entre a Lei e o Decreto. Invoca os princípios de Hermenêutica. Esclarece que se trata de Contribuinte beneficiário do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, que lhe permite, entre outros benefícios, a dilação de 90% (noventa por cento) do imposto devido por um período de até 72 (setenta e dois) meses, sendo que o restante da parcela não incentivada, no caso 10%, tem previsão de quitação, conforme determinava a legislação da época dos fatos geradores, na mesma data prevista para o pagamento do ICMS de todas as empresas submetidas ao regime Normal de tributação, ou seja, no dia 9 do mês subsequente.

Observa que o Programa DESENVOLVE foi instituído pela Lei nº 7.980 de 12/12/2001, com efeitos a partir de 01/01/2002 trazendo as situações motivadoras da exclusão do Contribuinte do programa no seu art. 9º, I e II, Parágrafo único, cuja redação reproduz.

Salienta que em nenhum artigo da Lei originária do Programa DESENVOLVE houve a

determinação de cancelamento ou exclusão do benefício de Contribuinte que não realizasse o pagamento da parcela do tributo não incentivado no prazo regulamentar, uma vez que a punição para esse comportamento já era regularmente prevista na Lei nº 7.014/96 e no RICMS/BA/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/1997, que o reproduzia e que se limitava à exigência do imposto, porventura não recolhido, com o acréscimo tributário do tempo de leniência.

Consigna que em 03/04/2002, houve a aprovação do Regulamento do Programa DESENVOLVE pelo Decreto nº 8.205/2002, que originalmente estabelecia o seguinte:

*Art. 4º - O recolhimento do ICMS pelo beneficiário do DESENVOLVE obedecerá às normas vigentes na legislação do imposto.*

*Parágrafo único - As parcelas do imposto cujo prazo tenha sido dilatado serão recolhidas até o dia 20 do mês de vencimento.*

*(...)*

*Art. 18 - A empresa habilitada que atrasar ou deixar de recolher o ICMS ao Tesouro do Estado, por 03 (três) meses consecutivos, ou 06 (seis) meses alternados, terá automaticamente suspenso o incentivo.*

*Parágrafo único - A empresa voltará a gozar do financiamento após a regularização total das obrigações vencidas, não tendo direito, entretanto, ao benefício relativo àquelas parcelas correspondentes aos meses em que realizou o pagamento com atraso.*

Observa que a redação original do Regulamento do Programa DESENVOLVE, acima transcrita, somente previa a perda do benefício nas hipóteses de atraso do pagamento do ICMS normal por três meses consecutivos ou seis meses alternados. Acrescenta que somente em agosto de 2005, a redação do art. 18 foi modificada para determinar a perda do benefício mensal pelo simples atraso no pagamento da parcela não incentivada, nos seguintes termos:

*Art. 18 - A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilatação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês. (Redação do art. 18 de acordo com o art. 7º do Decreto nº 9.513, de 10 de agosto de 2005.)*

Alega que pela leitura do Decreto referenciado, o recolhimento do tributo incentivado (dilatado), deverá ser efetuado até o dia 20 do mês de vencimento. Por sua vez, o recolhimento normal do ICMS para as empresas sujeitas ao regime normal de tributação é o dia 9 (nove) do mês subsequente ao dos fatos geradores do tributo, consoante determinação contida no art. 332 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/2012. Diz que desta forma, a parcela do tributo não sujeita ao benefício do Programa DESENVOLVE, deverá ser recolhida até o dia nove do mês subsequente ao dos fatos geradores.

Assevera que no presente caso, verifica-se com precisão que foi somente a partir de 10/08/2005, que o decreto trouxe uma penalidade que não estava prevista na Lei instituidora do Programa DESENVOLVE, cominando a perda do benefício relativo ao mês em que o contribuinte atrasar o pagamento da parcela do ICMS não incentivado.

Frisa que é forçoso concluir que durante o período entre a edição da Lei do Programa DESENVOLVE, com efeitos a partir de 01/01/2002, e do Decreto nº 9.513 de 10/08/2005, que deu nova redação ao art. 18 do Regulamento, a punição para o Contribuinte que atrasasse até dois meses o pagamento da parcela não incentivada do ICMS era tão somente o acréscimo moratório previsto na Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS). Aduz que, de fato, foi o Decreto nº 9.513/2005 que inovou o ordenamento, trazendo a penalidade da perda do benefício, sendo este o fundamento utilizado pelo autor na presente demanda. Indaga, no entanto, se é possível ao decreto veicular tal penalidade.

Assinala que muito se vem discutindo sobre a viabilidade de que um Decreto possa determinar uma penalidade não prevista na Lei instituidora do tributo, ou no caso, do benefício fiscal. Diz que normalmente a Administração Tributária vem resistindo em declarar a nulidade da instituição de penalidade por norma infretilgal, todavia o Ordenamento Jurídico Tributário, assim entendido como o conjunto das normas tributárias, que inclui a Doutrina e a Jurisprudência, vem de há muito rechaçando tal entendimento esposado pelos Órgãos de Fiscalização, sob o simples

fundamento de que o Princípio da Reserva Legal fixa o limite material de cada poder legiferante. Registra que por esse princípio, o teor normativo de cada legislação, no caso, Constituição, Lei Complementar, Lei ordinária, Decreto, Regimento, etc. deverá obedecer aos limites relativos à matéria e de sua forma de instituição estabelecidos pela Lei Maior. Acrescenta que de fato, o conteúdo normativo constitucional não é igual na substância e no processo de instituição de uma lei ordinária, por exemplo. Diz que o mesmo ocorre no que pertine à Lei e ao Decreto, pois essas normas têm limites material e formal, totalmente diferentes. Aduz que o campo material veiculado pela Lei é bastante amplo e se destina a regular situações hipotéticas e futuras para sujeitos indeterminados ou determináveis, atribuindo penalidades em caso de descumprimento. Observa que o seu processo de formação é rigoroso e previsto constitucionalmente, sendo exclusivamente atribuído a uma das casas legislativas, Congresso Nacional, Assembleias Legislativas dos Estados e Distrito Federal e Câmaras de Vereadores dos municípios. Afirma que somente estes órgãos legiferantes podem instituir leis, no sentido formal, consoante os procedimentos de formação previstos constitucionalmente. Diz que por sua vez, o conteúdo normativo de um Decreto é o de, mormente, regulamentar e instrumentalizar a Lei em sentido estrito, sem jamais ampliar, mitigar ou contrariar o seu teor. Observa que sua forma de instituição é privativa dos chefes dos órgãos Executivos de todos os entes federados.

Destaca que não foi sem razão que o próprio Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), recepcionado pelo ordenamento constitucional de 1988 como Lei Complementar, determina os limites estritos da norma infralegal., nos seus artigos 97 e 99, cuja redação reproduz.

Sustenta que assim sendo, sob qualquer critério de hermenêutica, seja pela forma literal ou sistemática, outra conclusão não é possível senão a de que é vedada a instituição de penalidades por Decreto, pois o seu conteúdo e alcance não podem ir além do que a Lei previu.

Afirma que deve ser entendido por penalidade toda forma de imposição de pecúnia ou limitação de direito atribuída por lei na hipótese de descumprimento de um dever de se portar de uma específica maneira ou se abstrair de determinado comportamento proibido. Diz que isto deve ser ressaltado para que não se diga que somente a multa pecuniária é a penalidade referida no CTN. Acrescenta que além da sanção pecuniária também são formas de sanção tudo aquilo que a Lei determina como limitação ao direito do contribuinte em face de um comportamento delitivo. E isso não é novidade no ordenamento jurídico pátrio, pois no próprio Direito Penal encontra-se a previsão, além da pena restritiva de liberdade, também a sanção por multa ou mesmo de restrição de direitos, quando, por exemplo, se impede o exercício da função pública para determinados ilícitos, ou a restrição do direito de dirigir veículos nos casos de infração criminosa de trânsito.

Assinala que no âmbito do Direito Tributário, a doutrina aponta a existência de várias espécies de sanções: penalidades pecuniárias; multas de mora; juros de mora; apreensão de mercadorias, documentos ou dos respectivos veículos que os transportem; perda de mercadorias; sujeição a regime especial de controle; cassação ou limitação de regimes especiais deferidos aos contribuintes.

Assevera que tal situação não poderia passar despercebida pela própria Administração Tributária, e os exemplos são largos dessa compreensão. Diz que o próprio Regulamento do ICMS, Decreto nº 13.780/2012, não trouxe qualquer tipo de penalidade em seu bojo, como fazia o regulamento anterior (Decreto nº 6.284/97), que também somente repetia as penalidades previstas na Lei do ICMS nº 7.014/96.

Aduz que tanto é assim, que somente em 21/12/2017 foi promulgada a Lei Estadual nº 13.816, que acrescentou o art. 9º-A da Lei nº 7.980/2001, Lei do Programa DESENVOLVE, consoante a seguinte redação:

*Art. 9º-A - A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, até o último dia útil do mês do vencimento, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.*

Observa que somente a partir de dezembro de 2017 foi que a Lei em sentido estrito trouxe ao ordenamento jurídico uma penalidade para o contribuinte habilitado nos benefícios do Programa DESENVOLVE que recolhesse o ICMS normal após o último dia útil do mês do vencimento. Alega que esse foi o seu caso que recolheu o tributo no dia 30 do mês de vencimento conforme apontado pelo próprio autuante.

Invoca o Princípio da Retroatividade Benigna. Diz que mesmo que se considere que a lei nova não albergaria o comportamento da empresa, é necessário recordar o Princípio da Retroatividade Benigna, que se enquadra perfeitamente no arquétipo da presente demanda.

Observa que quando um comportamento deixa de ser considerado um ilícito pelo ordenamento jurídico tributário, os efeitos da nova norma mais benigna retroagirão para beneficiar o acusado. Admite que recolhera a parcela não incentivada do ICMS no último dia útil do mês de maio de 2014, mês subsequente ao dos fatos geradores, sob o amparo da Lei do Programa DESENVOLVE, que não previa qualquer punição para tal comportamento e ainda que se considere, equivocadamente, que o Decreto previa a perda do benefício do mês nesses casos, o seu comportamento se amolda com perfeição no quanto determinado pela Lei nº 13.816/2017. Diz que o Código Tributário Nacional mais uma vez explicita de maneira precisa, o que se espera da Administração Tributária nestes casos, consoante o art. 106, II, “a” e “b”, cujo teor transcreve.

Ressalta que o próprio CTN determina que se aplique a nova redação do art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE, pois o fato de ter efetuado o pagamento da parcela do ICMS não incentivada no último dia do mês de vencimento, não mais é definido como infração, não sendo mais considerado como ato delitivo e nem foi resultado de ato fraudulento, já que estava registrado na sua escrita fiscal.

Conclusivamente, diz que:

- de fato, no mês de abril de 2014, não efetuou o pagamento do ICMS referente à parcela não incentivada no prazo regulamentar (dia 9), somente o fazendo no dia 30 do mês subsequente. Acrescenta que tal situação extraída do próprio Auto de Infração permite chegar a duas conclusões:
  - a. *A primeira conclusão é que não houve falta de pagamento do tributo. O montante do ICMS referente à parcela não incentivada foi efetivamente quitada e quanto a este fato não há o que se questionar;*
  - b. *O pagamento da parcela não incentivada do ICMS fora do prazo regulamentar implicaria em punição tão-somente por sua extemporaneidade, uma vez que a Lei do DESENVOLVE não previu punição outra que não aquelas já previstas na Lei 7.014/96 (Lei do ICMS) e nenhuma delas prevê o perdimento do benefício, quer seja total ou mensal.*
- somente a partir de 21/12/2017, foi que a Lei estabeleceu uma penalidade de perdimento do benefício, dentro do próprio mês na hipótese de falta de recolhimento da parcela do ICMS não incentivada, pois antes disso, a Lei do Programa DESENVOLVE não previa qualquer penalidade específica;
- o Decreto nº 9.513, de 10 de agosto de 2005, alterou o art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE (Decreto nº 8.505/2001), incluindo no ordenamento jurídico a possibilidade de se punir a empresa que não fizer o recolhimento da parcela do ICMS não incentivado até o dia 9 do mês subsequente, com a perda do benefício no mês de ocorrência;
- entre o período da edição da Lei e do Decreto nº 9.513/2005, a falta de recolhimento do ICMS normal (não incentivado), o contribuinte que não recolhesse a parcela do ICMS normal somente seria punido com a penalização já existente na Lei nº 7.014/96 e no RICMS/97, e que não previa o perdimento do benefício do mês;
- o decreto incluiu penalidade inexistente na lei, avançando sobre um campo restrito da lei em sentido formal (norma típica elaborada pela Assembleia Legislativa do Estado Federado), o que não poderia fazê-lo, conforme determinação expressa contida no art. 97 do CTN;

- tal discussão somente foi eliminada a partir de 21/12/2017, com a inclusão na Lei do Programa DESENVOLVE de dispositivo específico de penalização, permitindo entender que anteriormente qualquer penalização nesse sentido não seria aplicável;
- pode ser requerida a adoção do princípio tributário da retroatividade benigna existente, quando a legislação, no sentido amplo, é modificada para mitigar ou extinguir uma penalidade. Alega que no caso específico a empresa teria recolhido o tributo no último dia do mês, conforme orientação contida na lei modificada.

Finaliza a peça defensiva requerendo a improcedência do Auto de Infração, ou mesmo a retroatividade benigna da nova redação do art. 18 do Decreto nº 8.205, Regulamento do Programa DESENVOLVE. Requer, ainda, que todas as intimações e comunicações sejam dirigidas ao advogado que subscreve a peça defensiva, com escritório na Av. Tancredo Neves, nº 1.632, Edf. Salvador Trade Center, Torre Norte, CEP. 41.820-020, Caminho das Árvores, nesta capital.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.98 a 102). Sustenta que o Princípio da Retroatividade Benigna invocado pelo impugnante não se aplica ao caso em questão.

Diz que a regra geral é que a lei tributária deve reger o futuro, sem se estender a fatos ou circunstâncias ocorridas anteriormente ao início de sua entrada em vigor. Acrescenta que somente há legitimidade na norma se o Contribuinte conhece de antemão a sua obrigação tributária e todos os elementos de mensuração, ou seja, o Regulamento do Programa DESENVOLVE, instituído em 2002, mediante o Decreto nº 8.205/2002, portanto, o Contribuinte não pode alegar desconhecimento da lei e de suas obrigações.

Salienta que a certeza jurídica só é assegurada se os sujeitos sabem que todos os atos que praticarem durante a vigência de uma lei serão regulados por esta, que foi a levada em conta, quando do planejamento e da realização desses atos e quando se submeteu a mesma, em acordo ratificado pelos envolvidos. Diz que ocorrido o fato gerador, adquire o Contribuinte o direito de se submeter ao regime fiscal vigente quando da ocorrência deste.

Observa que a Constituição Federal estabelece, como norma geral, que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, consoante o inciso XXXVI do art. 5º, estabelecendo que em matéria penal a lei não retroagirá, salvo para beneficiar o réu, conforme o inciso XL do art. 5º. Acrescenta que o Código Tributário Nacional, por seu turno, em seu art. 144, esclarece que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Diz que ao tratar do Sistema Tributário Nacional, o constituinte originário alçou o princípio da irretroatividade da lei tributária como direito fundamental do contribuinte, conforme a alínea “a”, do inciso III do art. 150, estando ao abrigo das chamadas cláusulas pétreas, inciso IV, do § 4º do art. 60, e como tal resguardado de qualquer tentativa de supressão, mesmo parcial, pelo poder constituinte derivado. Consigna que o princípio não impede lei que conceda uma vantagem ao Contribuinte com incidência retroativa, já que como direito individual seu, só opera como regra protetiva, isto é, quando a lei cria ou aumenta um tributo.

Assinala que o Código Tributário Nacional, em seu art. 106, II, estipula três casos de retroatividade da lei mais benigna aos Contribuintes e responsáveis, tratando-se de ato não definitivamente julgado, no caso:

- a) quando deixe de definir-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Diz que as três hipóteses de retroatividade estampadas pela lei, acabam por beneficiar o Contribuinte, sem empecilhos do ordenamento constitucional, que só proíbe a retroação de lei que agrave sua situação. Afirma, no entanto, que nenhuma das três situações aplica-se ao

lançamento de ofício em lide.

Aduz que as hipóteses das alíneas “a” e “b”, do inciso II, do art. 106 do CTN, autorizam a aplicação retroativa em casos de lei posterior deixar de definir um ato como infração (alínea “a”), ou deixar de tratá-lo contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo (alínea “b”). Acrescenta que na hipótese da alínea “a”, não há condições exigidas para a aplicação retroativa da lei, pois o texto novo não trata o caso como infração, trata apenas de prazo para cumprimento da obrigação principal, isto é, pagamento de tributo. Afirma que o poder público apenas alongou o prazo para que o sujeito passivo efetue o recolhimento do imposto. Reitera que esse dispositivo não contém penalidade, apenas determina cumprimento de prazo para recolhimento de imposto, portanto, não se aplica a regra da retroatividade benigna.

Frisa que na hipótese da alínea “b”, há a exigência de que não tenham ocorrido fraudes, nem omissão de pagamento de tributo. Acrescenta que apesar de não ter sido comprovadamente fraude e de não ter se omitido do pagamento do imposto, mesmo tendo sido feito com bastante atraso, a hipótese de retroatividade não se aplica ao caso em questão, pois, independentemente da semelhança das duas situações, a hipótese da alínea “a”, só pode ter aplicação quando não se caracterizar a hipótese da alínea “b”. Ou seja, a lei nova poderá ser utilizada pelo Contribuinte sempre que a mesma deixar de definir um ato como infração, mas desde que a infração não resulte de fraude, nem omissão de pagamento de tributo devido. Reitera que a nova regra não altera a penalidade/infração.

No tocante à alínea “c”, que diz que uma nova lei que continue prevendo penalidade para o ato levado a efeito pelo Contribuinte, mas que impute a este ato uma pena menos severa, será aplicada em substituição a mais severa que existia anteriormente.

Menciona como exemplo a alteração da Lei do ICMS nº 13.461, de 10/12/15, que revogou o inciso XI e acrescentou o inciso X-A ao artigo 42. Trata-se de multa aplicável à falta de registro na escrita, de documentos fiscais tributáveis. Diz que nesta situação, a lei nova reduziu a multa aplicada que era de 10%, para 1%, aplicando-se ao caso com justiça, a retroatividade benigna. Observa que neste caso, houve alteração de penalidade, na qual a nova seria mais benéfica.

Assevera que não é o caso do Auto de Infração em questão, haja vista que nele a regra nova não repercute em infração ou penalidade.

Afirma que a alteração do Decreto nº 8.205/2002, Regulamento do DESENVOLVE, não trata de aumento de penalidade e não houve majoração de multa, mas sim de uma diliação do prazo para o recolhimento exigido para a quitação do imposto. Diz que nessa alínea deve se ater a palavra penalidade. Ressalta que a retroatividade só se aplicará às penalidades. Desse modo, entende que não é cabível evocar a alínea “c” para justificar a retroatividade no Auto de Infração, uma vez que a nova lei não alterou penalidade. Sustenta que assim sendo, vale a lei vigente à época do fato gerador. Invoca e reproduz os artigos 18 e 4º do Decreto nº 8.205/2002, Regulamento do Programa DESENVOLVE.

Reafirma que a lei tributária somente retroagirá quando for mais benéfica para o Contribuinte em matéria de infração, desde que o ato não tenha sido definitivamente julgado e para tanto, existem duas condições: lei mais benéfica e matéria de infração, e um pressuposto: ato não definitivamente julgado. Acrescenta que lei tributária mais benéfica em relação a pagamento de tributos não retroage. Ressalta que segundo o CTN, art. 106, I: *A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - Em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

Finaliza a peça informativa mantendo integralmente o Auto de Infração.

O autuado, cientificado da Informação Fiscal, se manifestou (fls.108 a 116). Afirma que ao contrário do quanto aduzido pelo autuante, as razões defensivas não se limitaram a requerer a retroatividade benigna trazida pela nova redação do art. 9º da Lei nº 7.90/2001. Diz que o seu

principal argumento defensivo – somente contraditado superficialmente pelo autuante – é de que o Decreto nº 9.513/2005, que alterou o Decreto nº 8.205/2002, Regulamento do Programa DESENVOLVE, instituiu uma penalidade não albergada pela Lei nº 7.980/2001 – Lei do Programa DESENVOLVE.

Observa que a infração apontada pelo autuante é de violação do art. 18 do Decreto nº 8.205/2002. Diz que foi dessa infração que está sendo acusado e que se defende neste PAF.

Reitera que efetivamente infringiu o teor do artigo 18 do Decreto nº 8.205/2002. Contudo, diz que o que está em questionamento é se este decreto poderia estipular uma penalidade para essa conduta. Sustenta que a resposta é não.

Diz que a Doutrina e a Jurisprudência rechaçam a possibilidade de se estabelecer penalidade de qualquer tipo, sob o simples fundamento de que o Princípio da Reserva Legal fixa o limite material de cada poder legisferante.

Aduz que o campo material veiculado pela Lei é bastante amplo e se destina a regular situações hipotéticas e futuras para sujeitos indeterminados ou determináveis, atribuindo penalidades em caso de descumprimento. Observa que o seu processo de formação é rigoroso e previsto constitucionalmente, sendo exclusivamente atribuído a uma das casas legislativas, Congresso Nacional, Assembleias Legislativas dos Estados e Distrito Federal e Câmaras de Vereadores dos municípios. Afirma que somente estes órgãos legiferantes podem instituir leis, no sentido formal, consoante os procedimentos de formação previstos constitucionalmente. Diz que por sua vez, o conteúdo normativo de um Decreto é o de, mormente, regulamentar e instrumentalizar a Lei em sentido estrito, sem jamais ampliar, mitigar ou contrariar o seu teor. Observa que sua forma de instituição é privativa dos chefes dos órgãos Executivos de todos os entes federados.

Destaca que não foi sem razão que o próprio Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), recepcionado pelo ordenamento constitucional de 1988 como Lei Complementar, determina os limites estritos da norma infralegal., nos seus artigos 97 e 99, cuja redação reproduz.

Sustenta que assim sendo, sob qualquer critério de hermenêutica, seja pela forma literal ou sistemática, outra conclusão não é possível senão a de que é vedada a instituição de penalidades por Decreto, pois o seu conteúdo e alcance não podem ir além do que a Lei previu. Diz que por essa razão, para se achar a penalidade aplicável, tem que ir ao conteúdo da Lei, uma vez que o decreto não poderia atribuir uma penalidade como o fez. Indaga qual lei.

Registra que o Programa DESENVOLVE foi instituído pela Lei nº 7.980/2001, com efeitos a partir de 01/01/2002 e determina a obrigatoriedade do recolhimento do tributo na forma da legislação vigente, no caso, o art. 4º cuja redação reproduz.

Alega que por óbvio, o legislador baiano não poderia determinar que o tributo fosse recolhido em desobediência à legislação.

Assevera que a Lei do Programa DESENVOLVE estabeleceu a penalidade de exclusão do Contribuinte do referido Programa para as situações previstas no art. 9º, I, II, Parágrafo único, cuja redação trancreve.

Questiona qual seria a lei que puniria, ou melhor, que estabelecia a penalidade para pagamento do tributo fora do prazo regulamentar. Responde que é a Lei nº 7.014/96, que determinou para tais casos, que o Contribuinte recolhesse o tributo com o acréscimo tributário pelo tempo de leniência.

Diz que tal situação fica clara quando se analisa o ingresso no mundo jurídico do Regulamento do DESENVOLVE, mediante o Decreto nº 8.205/2002, que originalmente estipulava a penalidade de perdimento do benefício mensal, quando o contribuinte atrasasse ou deixasse de pagar a parcela do ICMS não incentivada por três meses consecutivos ou seis meses alternados. Acrescenta que a penalidade de perda mensal pelo atraso ou falta de pagamento de apenas um mês, foi estipulada

somente a partir de 10/08/2005, por meio do Decreto nº 9.513.

Alega que sem embargo de que já se deixou claro a impossibilidade jurídica de se prescrever penalidades por decreto, é forçoso concluir que durante o período entre a edição da Lei do DESENVOLVE (efeitos a partir de 01/01/2002) e do Decreto nº 9.513 de 10/08/2005 (que deu nova redação ao art. 18 do Regulamento), a punição para o contribuinte que atrasasse até dois meses o pagamento da parcela não incentivada do ICMS, era tão-somente o acréscimo moratório previsto na Lei 7.014/96 (Lei do ICMS).

Aduz que tanto é assim que somente em 21/12/2017 foi promulgada a Lei Estadual nº 13.816, que acrescentou o art. 9º - A à Lei nº 7.980/2001 (Lei do programa DESENVOLVE), consoante a seguinte redação:

*Art. 9º-A - A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, até o último dia útil do mês do vencimento, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.*

Indaga qual seria a razão da existência dessa lei se fosse lícito ao Chefe do Executivo Estadual poder estabelecer infrações e penalidades por decreto. Diz que bastaria que, sem qualquer esforço ou necessidade de negociação ou convencimento dos insignes representantes da Assembleia Legislativa do Estado, o Exmo. Governador tivesse publicado mais um decreto com o teor da lei acima referida. Aduz que, na realidade, foi necessária a promulgação de uma Lei, seguindo todo o rito previsto para o seu estabelecimento, uma vez que já se tem a devida consciência de que os decretos anteriores que estabeleceram penalidades, se encontravam em posição de invalidade jurídica quanto à esta questão.

No tocante ao Princípio da Retroatividade Benigna, diz que esse princípio foi largamente atacado pelo autuante em sua Informação Fiscal. Assinala que o autuante procurou enfatizar a tese de que a lei nova não tratou de penalidades, mas de alargamento do prazo para pagamento do tributo. Consigna que neste ponto, cabe fazer uma digressão sobre os conceitos jurídicos de infração e penalidade.

Observa que deve ser entendida por infração, toda ação ou omissão que esteja em desconformidade com o comportamento comissivo ou omissivo determinado por lei. Diz que no caso, a norma determina uma forma de comportamento ou abstenção deste, sob o pressuposto de que sua infração conduzirá a uma consequência jurídica denominada penalidade ou sanção.

Consigna que no âmbito do Direito Tributário a doutrina aponta a existência de várias espécies de sanções: penalidades pecuniárias; multas de mora; juros de mora; apreensão de mercadorias, documentos ou dos respectivos veículos que os transportem; perda de mercadorias; sujeição a regime especial de controle; cassação ou limitação de regimes especiais deferidos aos Contribuintes.

Assinala que no presente caso, a infração é o atraso ou a falta de pagamento da parcela do tributo não sujeito ao incentivo na data regulamentar, dia nove do mês subsequente, e a penalidade é a perda do benefício naquele mês.

Afirma que o fato de ter recolhido a parcela não incentivada do ICMS depois do dia nove do mês subsequente, não é mais considerado infração pela Lei hodierna, desde que o tenha quitado até o último dia do mês subsequente ao dos fatos geradores, ou seja, mês de vencimento. Diz que foi este o caso.

Observa que quando um comportamento deixa de ser considerado um ilícito pelo ordenamento jurídico tributário, os efeitos da nova norma mais benigna retroagirão para beneficiar o acusado. Diz que o Código Tributário Nacional foi preciso nestes casos no seu art. 106, II, “a” e “b”, cuja redação reproduz.

Ressalta que o próprio CTN determina que se aplique a nova redação do art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE, pois o fato do Contribuinte ter pago a parcela do ICMS não incentivada no

último dia do mês de vencimento não mais é definido como infração, não sendo mais considerado como ato delitivo e nem foi resultado de ato fraudulento, já que estava registrado na sua escrita fiscal.

Finaliza a Manifestação requerendo a improcedência do Auto de Infração ou, a retroatividade benigna da nova redação do art. 9º da Lei nº 7.980/2001 – Lei do Programa DESENVOLVE.

## VOTO VENCIDO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de recolhimento a menos do ICMS *em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE.*

O impugnante registra que se trata de Contribuinte beneficiário do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, que lhe permite, entre outros benefícios, a dilação de 90% (noventa por cento) do imposto devido por um período de até 72 (setenta e dois) meses, sendo que o restante da parcela não incentivada, no caso 10%, tem previsão de quitação, conforme determinava a legislação da época dos fatos geradores, na mesma data prevista para o pagamento do ICMS de todas as empresas submetidas ao regime normal de tributação, ou seja, no dia 9 do mês subsequente. Reconhece que, de fato, não realizou tempestivamente o recolhimento do imposto devido.

Entretanto, impugna a autuação sustentando a existência de conflito entre a Lei nº 7.980 de 12/12/2001 e o Decreto nº 8.205/2002, que tratam do Programa DESENVOLVE.

Alega que somente a partir de 21/12/2017, é que a Lei estabeleceu uma penalidade de perdimento do benefício dentro do próprio mês, na hipótese de falta de recolhimento da parcela do ICMS não incentivada, pois antes disso a Lei do Programa DESENVOLVE não previa qualquer penalidade específica.

Consigna que o Decreto nº 9.513, de 10/08/2005, alterou o art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE, Decreto nº 8.205/2002, incluindo no ordenamento jurídico a possibilidade de se punir a empresa que não fizer o recolhimento da parcela do ICMS não incentivado até o dia 9 do mês subsequente, com a perda do benefício no mês de ocorrência;

Sustenta que entre o período da edição da Lei e do Decreto nº 9.513/2005, a falta de recolhimento do ICMS normal, portanto, não incentivado, o contribuinte que não recolhesse a parcela do ICMS normal somente seria punido com a penalização já existente na Lei 7.014/96 e no RICMS/97, que não previa o perdimento do benefício do mês;

Assevera que o Decreto n. 9.513/2005 incluiu penalidade inexistente na Lei, avançando sobre um campo restrito da lei em sentido formal, que é norma típica elaborada pela Assembleia Legislativa do Estado Federado, o que não poderia fazê-lo conforme determinação expressa contida no art. 97 do CTN.

No que tange a essa alegação defensiva, ou seja, de que o Decreto nº 9.513/2005 incluiu penalidade inexistente na Lei, avançando sobre um campo restrito da lei em sentido formal, que é norma típica elaborada pelo Poder Legislativo, certamente que existe um óbice intransponível à sua apreciação por esta Junta de Julgamento Fiscal, no caso a determinação contida no artigo 125, II e III do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), instituído pela Lei nº. 3.956/81, cujo teor é o seguinte:

*Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

*[...]*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

Verifica-se pela simples leitura do dispositivo legal acima reproduzido que, expressamente, é vedado aos órgãos julgadores administrativos a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, no caso o Decreto emanado do Exmº Senhor Governador do Estado da Bahia.

Do mesmo modo, pode ser dito com relação à atuação da Fiscalização, haja vista que a autoridade fiscal exerce uma atividade plenamente vinculada e, desse modo, não pode negar a aplicação da norma contida no Decreto.

É indubioso que a redação do artigo 18 do Regulamento do Programa DESENVOLVE, dada pelo Decreto nº. 9.513 de 10/08/2005, vigia à época da conduta infracional imputada ao autuado, já que esta ocorreu em 30/04/2014, dispondo 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.*

Portanto, plenamente aplicável à norma do artigo 18 acima reportada, conforme a autuação.

O impugnante argui, ainda, a aplicação da retroatividade benigna.

Alega que quando um comportamento deixa de ser considerado um ilícito pelo ordenamento jurídico tributário, os efeitos da nova norma mais benigna retroagirão para beneficiar o acusado. Admite que recolhera a parcela não incentivada do ICMS no último dia útil do mês de maio de 2014, mês subsequente ao dos fatos geradores, sob o amparo da Lei do Programa DESENVOLVE, que não previa qualquer punição para tal comportamento e ainda que se considere, equivocadamente, que o Decreto previa a perda do benefício do mês nesses casos, o comportamento da empresa se amolda com perfeição no quanto determinado pela Lei nº 13.816/2017.

Diz que o Código Tributário Nacional explicita de maneira precisa o que se espera da Administração Tributária nestes casos, consoante o art. 106, II, “a” e “b”.

Afirma que o próprio CTN determina que se aplique a nova redação do art. 18 do Regulamento do Programa DESENVOLVE, pois o fato de ter efetuado o pagamento da parcela do ICMS não incentivada no último dia do mês de vencimento não mais é definido como infração, não sendo mais considerado como ato delitivo e nem foi resultado de ato fraudulento, já que estava registrado na sua escrita fiscal.

No que tange a retroatividade benigna pretendida pelo impugnante, a meu sentir, não há como prosperar, haja vista que a conduta infracional imputada ao autuado ocorreu em 30/04/2014, portanto, quando já vigorava a nova redação dada pelo Decreto nº. 9.513/2005, cuja negativa de aplicação não pode ser afastada enquanto vigente, já que se trata de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme já explicitado acima.

A argumentação defensiva no sentido de que se trata de uma sanção, de uma penalidade e, desse modo, cabível a aplicação das disposições do artigo 106, “a” e “b” do CTN, não pode prosperar, haja vista que, efetivamente, não se trata de imposição de penalidade.

Na realidade, o descumprimento da obrigação principal, no caso em apreço, implica em retorno ao estado normal de apuração e recolhimento do imposto devido, atinente a todos os Contribuintes que não sejam beneficiários de benefícios fiscais.

Ou seja, não se trata de penalidade, mas simplesmente do retorno da obrigação do autuado em apurar e recolher o imposto porventura apurado no regime normal de apuração (débito-crédito).

No sentido de que não se trata de penalidade/sanção, considero relevante invocar e reproduzir excertos de recente decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, proferida nos termos do Acórdão CJF Nº 0414-12/17, conforme abaixo:

[...]

*Quanto à capitulação legal, a peça inaugural do lançamento traz, em seu corpo, a referência aos artigos 37 e 38 da Lei 7.014/96, além dos artigos 4º e 18 do Decreto Desenvolve (Decr. 8.205/02), este último contendo*

regra específica descumprida na situação narrada nos autos.

[...]

Quanto ao mérito, o auto de infração acusa o contribuinte de “recolheu a menor o ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar da parcela não sujeita a dilação de prazo, ...”. Embora não negue que tenha incorrido em atraso dos pagamentos apontados pelo autuante, a Recorrente se opõe ao lançamento, tendo alegado que quitou todos os valores devidos, com juros e atualização monetária, antes mesmo do início da ação fiscal, o que elidiria a presente exigência. Argumenta que a perda do benefício traduz-se numa sanção por demais severa e desproporcional à falta incorrida pela empresa, já que não causou qualquer prejuízo ao erário.

A questão cinge-se, como se vê, à interpretação da norma contida no art. 18 do Decreto 8.205/02, que regulamentou o favor fiscal do Desenvolve, do qual a empresa é beneficiária, abaixo reproduzido.

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

...”

A leitura do dispositivo regulamentar acima reproduzido não enseja qualquer dúvida, pois a quitação da parcela não dilatada afigura-se como uma condição para que as empresas beneficiárias possam desfrutar do benefício fiscal instituído. A perda do benefício no mês constitui-se, portanto, em consequência direta do descumprimento da regra prevista no artigo citado, em obediência à norma contida no art. 38 da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido.

“Art. 38. Quando o reconhecimento do benefício do imposto depender de condição, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação ou prestação.”

Esse efeito imediato da falta de recolhimento no prazo não pode ser encarado, assim, como uma sanção, muito menos pode ser interpretado como algo desproporcional ao prejuízo imposto pela conduta infratora, mas apenas como o “restabelecimento do regime normal de apuração”, aplicável a todos os demais contribuintes que não gozam do benefício fiscal aludido. O que soa danoso, à empresa, decorre diretamente da grandeza do benefício fiscal de que desfruta, pois muito pouco lhe afetaria se o benefício desfrutado fosse, por exemplo, dilação de apenas 10% do ICMS apurado. De fato, nessa hipótese, o “restabelecimento do regime normal de apuração” repercutiria em uma elevação de apenas 11% do imposto devido, e não 900%, como foi o caso.

Ora, a dimensão do benefício desfrutado é somente mais uma razão para que o contribuinte zele pela pontualidade dos seus pagamentos, cuidando para que tal montante não deixe de ser recolhido na data regulamentar.

Diferentemente do que afirmou o sujeito passivo, a jurisprudência deste CONSEF é mansa e pacífica nesse sentido, conforme comprovam as ementas abaixo da 1<sup>a</sup> CJF.

“1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0251-11/15

**EMENTA:** ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO DA PARCELA NÃO DILATADA. PERDA DO BENEFÍCIO EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. VALOR DECLARADO NA DMA. Correto é o lançamento de ofício que exige a falta de recolhimento, na data regulamentar, de parcela não sujeita a dilação do prazo e que culminou na perda do direito ao benefício da parcela incentivada, nos termos do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE instituído na Lei nº 7.980/01. Resolução 47/2003 (revogada p/ Resolução 181/206). Não acolhido o pedido de encaminhamento do processo à Procuradoria do Estado para emissão de Parecer, tendo em vista que a matéria em discussão judicial não tem pertinência com a da exigência fiscal. Infração caracterizada. Afastadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

“1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0312-11/15

**EMENTA:** ICMS. 1. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. ERRO NA APURAÇÃO. a) DA PARCELA NÃO SUJEITA AO BENEFÍCIO. Restou comprovado que não foram recolhidas no prazo regulamentar não sujeitas a dilação do prazo o que implica a perda do benefício em relação às parcelas do ICMS sujeitas à dilação do prazo. Infração 1 caracterizada. ... Não acolhidas as arguições preliminares de nulidades. Negados os pedidos para a realização de nova diligência à ASTEC/CONSEF e de diligência ao Conselho Deliberativo do Desenvolve. Negado o pedido para a realização de perícias. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.”

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

ACÓRDÃO CJF Nº 0314-11/14

*EMENTA: ICMS. ... 4. PROGRAMA DESENVOLVE. PERDA DO BENEFÍCIO EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Recolhimento do imposto efetuado a menos que o devido, em decorrência da falta de pagamento, na data regulamentar, das parcelas não sujeitas à dilação de prazo, acarretando a perda do direito ao benefício em relação às parcelas incentivadas. Não atendimento de requisito regulamentar para fruição do benefício. Mantido o lançamento. Não acolhido o pedido de cancelamento da multa por falta de previsão legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão não unânime.”*

A 2ª CJF possui jurisprudência nessa mesma direção, conforme acórdãos abaixo.

“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0182-12/16

*EMENTA: ICMS. ... 4. PROGRAMA DESENVOLVE. FALTA DE PAGAMENTO NO PRAZO REGULAMENTAR DA PARCELA NÃO SUJEITA A DILAÇÃO DO PRAZO PARA PAGAMENTO. Comprovado que o autuado deixou de recolher o ICMS da parcela mensal não sujeita à dilação de prazo no período fiscalizado. Aplicação da regra prevista no art. 18 do Dec. 8.205/02. Perda do direito ao benefício da parcela incentivada em cada mês indicado na autuação, ainda que o imposto tenha sido pago posteriormente. Correto o procedimento fiscal. Infração subsistente. ... Não acolhidas as arguições de nulidade e indeferido o pedido de perícia. Acerto da Decisão da JJF. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.”*

“2a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0237-12/15

*EMENTA: ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. PARCELA NÃO SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. FALTA DE RECOLHIMENTO OU RECOLHIMENTO A MENOS. SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A falta do recolhimento ou o recolhimento a menos do ICMS, na data regulamentar, da parcela não sujeita à dilação de prazo, acarreta a perda do direito ao benefício, no respectivo mês, em relação à parcela incentivada, em razão do não atendimento de requisito regulamentar para fruição do benefício. Razões recursais insuficientes para a reforma da Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.”*

“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0336-12/14

*EMENTA: ICMS. ... 6. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. PERDA DO BENEFÍCIO RELATIVAMENTE À PARCELA INCENTIVADA, EM VIRTUDE DA FALTA DE PAGAMENTO, NA DATA REGULAMENTAR, DA PARCELA NÃO SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Constitui requisito para fruição do benefício o pagamento, na data regulamentar, das parcelas não sujeitas à dilação de prazo. Se o tributo não é pago ou é pago fora do prazo, não é preenchido aquele requisito. Infração 11 não elidida. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada de ofício pelo relator, cujo voto foi vencido. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.”*

A 3ª CJF possui entendimento que não destoa, conforme se pode constatar pela leitura da ementa abaixo.

“3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0424-13/13

*EMENTA: ICMS. 1. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. PERDA DO BENEFÍCIO RELATIVAMENTE À PARCELA INCENTIVADA, EM VIRTUDE DA FALTA DE PAGAMENTO, NA DATA REGULAMENTAR, DA PARCELA NÃO SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Constitui requisito para fruição do benefício o pagamento, na data regulamentar, das parcelas não sujeitas à dilação de prazo. Se o tributo não é pago ou é pago fora do prazo, não é preenchido aquele requisito. Mantido o lançamento. ... Afastadas as preliminares de nulidade e a solicitação de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.”*

Assim, é forçoso concluir que a conduta descrita na peça inaugural do lançamento constitui-se em ilícito tributário, restando caracterizada a presente infração.

[...]  
Do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Entre os tópicos do Acórdão acima referido, considero relevante o excerto que reproduzo abaixo, haja vista que plenamente aplicável ao caso em questão.

[...]

*Esse efeito imediato da falta de recolhimento no prazo não pode ser encarado, assim, como uma sanção, muito menos pode ser interpretado como algo desproporcional ao prejuízo imposto pela conduta infratora, mas apenas como o “restabelecimento do regime normal de apuração”, aplicável a todos os demais contribuintes que não gozam do benefício fiscal aludido (g.n.) [...].*

Assim sendo, não há que se falar em aplicação da retroatividade benigna, conforme pretendido pelo impugnante, haja vista que inaplicáveis ao caso, as disposições do art. 106, II, “a” e “b” do Código Tributário Nacional - CTN.

Importante destacar, ainda, a existência de entendimento doutrinário no sentido de que não há qualquer diferença entre as hipóteses da alínea “a” e da alínea “b”, do inciso II, do art. 106 do CTN, a exemplo da lição do mestre Hugo de Brito Machado (Comentários ao Código Tributário Nacional – Artigos 96 a 138), quando diz: “*Na verdade, tanto faz deixar de definir um ato como infração, como deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão*”.

Ultrapassadas as arguições defensivas conforme explanações acima, considero que a autuação se apresenta correta, haja vista que o autuado ao não efetuar o recolhimento na data regulamentar da parcela do ICMS não sujeita a dilação de prazo, desatendeu a condição para reconhecimento do benefício do imposto previsto pelo Programa DESENVOLVE.

Por derradeiro, no tocante ao pedido formulado pelo impugnante no sentido de que todas as intimações e comunicações sejam dirigidas ao advogado que subscreve a peça defensiva, com escritório na Av. Tancredo Neves, nº 1.632, Edf. Salvador Trade Center, Torre Norte, CEP. 41.820-020, Caminho das Árvores, nesta capital, observo que inexiste óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda a solicitação. Entretanto, saliento que o não atendimento do pedido não implica em nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao contribuinte se encontram previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## VOTO VENCEDOR

Concordo com a assertiva do relator de que não se trata de imposição de penalidade o retorno à apuração do imposto pelo regime normal sem a fruição do benefício do DESENVOLVE, em decorrência da não observação de regra contida no art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE, que estabelecia a perda do benefício em relação à parcela incentivada naquele mês, caso o recolhimento da parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo ocorresse após a data regulamentar.

A regra contida no art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE, estabelecia à época dos fatos geradores que a empresa habilitada que não recolhesse ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderia o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.

Com o advento da inclusão do art. 9º-A à Lei nº 7.980/01, promovida pela Lei nº 13.816/17, a falta de pagamento do ICMS não sujeito à dilação de prazo na data regulamentar, deixou de ser motivo para perda do benefício naquele mês, caso o pagamento ocorresse até o último dia útil do mês do vencimento.

Logo, a exigência de pagamento na data regulamentar do ICMS não sujeito à dilação de prazo, deixou de ser condição para fruição do DESENVOLVE, passando a ser, então, o último dia útil do mês do vencimento.

Quando a lei deixa de tratar o pagamento após a data regulamentar como um ato impeditivo à fruição do benefício, passando a ser a condição o pagamento no último dia útil do mês do vencimento, entendo que deve a nova lei retroagir ao fato pretérito, alcançando o presente auto de infração, pois se trata de ato não definitivamente julgado, sem indício de fraude e que não implicou em falta de pagamento de tributo, conforme disposto na alínea “b”, do inciso II, do art. 106 do CTN, que assim dispõe:

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

...  
*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

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

No caso concreto deste auto de infração, o autuado efetuou o recolhimento do ICMS não sujeito à dilação de prazo até o último dia do mês de vencimento, ação que se enquadra na nova disposição da lei, não sendo contrário à fruição do benefício. O pagamento na data regulamentar deixou de ser uma exigência para fruição do benefício naquele mês.

Acrescento que a mudança da lei conduz à conclusão que a disposição anterior, que impedia a fruição do benefício quando o pagamento do ICMS não dilatado ocorresse após a data regulamentar, apresentava uma consequência desproporcional à infração cometida, visto que a falta de pagamento em uma data específica pode não se consumar por motivos alheios à vontade do contribuinte.

Destaco, ainda, que todos os acórdãos proferidos pela segunda instância administrativa deste CONSEF, que constam no Acórdão CJF N° 0414-12/17, invocado pelo relator, ocorreram antes da alteração da Lei n° 7.980/01, promovida pela Lei n° 13.816/17, que acrescentou o art. 9º-A, admitindo a manutenção do benefício em cada período de apuração, caso a empresa habilitada recolhesse a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo até o último dia útil do mês do vencimento.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração n° 299131.0002/18-6, lavrado contra TECNOLENS LABORATÓRIO ÓTICO FEIRA LTDA.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a” do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto n° 7.629/99, alterado pelo Decreto n° 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de agosto de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR/VOTO VENCIDO

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR/VOTO VENCEDOR