

PROCESSO - A. I. N° 299131.0002/18-3
RECORRENTE - TECNOLENS LABORATÓRIO ÓTICO FEIRA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 2^a CJF n° 0177-12/19
ORIGEM - INFAS FEIRA DE SANTANA (CENTRO NORTE)
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/09/2020

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0145-12/20-VD

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. IMPONTUALIDADE NO RECOLHIMENTO DA PARCELA NÃO SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO DE PAGAMENTO. PERDA DO BENEFÍCIO EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. A falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação do prazo resulta na perda do direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, semelhantemente à multa de mora. Sanção pela impontualidade no pagamento da parcela não incentivada, que passou a ser tratada de modo mais benéfico ao infrator com a Lei n° 13.816, de 21/12/2017, e com o Decreto n° 18.406, de 22/04/2018, relevando a pena da perda do direito ao benefício, quando a purga da mora ocorre até o final do mês de vencimento. Aplicação da retroatividade benigna (art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN). Precedentes. Representação ao Conselho Superior do CONSEF, para dispor sobre virtual ofensa ao princípio da reserva de lei na cominação da penalidade específica. Modificada a Decisão recorrida. Pedido de Reconsideração **CONHECIDO** e **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração interposto contra a Decisão desta 2^a CJF (Acórdão n° 0177-12/19), por meio da qual fora dado Provimento ao Recurso de Ofício interposto em face do Acordão da 1^a JJF n° 0135-01/18.

No Auto de Infração, a acusação fora descrita como segue:

Infração 01 - 03.08.03 - Recolheu a menor o ICMS em razão da falta de recolhimento na data regulamentar da parcela não sujeita à dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, referente ao mês de abril de 2014, no valor de R\$134.937,11, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei n° 7.014/96.

O cerne da lide gravita em torno da consequência jurídica de o Sujeito Passivo beneficiário do DESENVOLVE atrasar o pagamento da parcela não incentivada, como se extrai da leitura do art. 18 do Decreto n° 8.205, de 03/04/2002 (em sua redação original). No caso concreto, o atraso se deu em relação à parcela referente a abr/2014, que em lugar de ser recolhida até o dia 09/05/2014, foi recolhida no dia 30/05/2014 – *vide* fl. 07 dos autos, que em nota de rodapé indica: “*abr/14: Neste mês recolheu o ICMS Normal dia 30, portanto com atraso*”.

Em sede de Defesa, o Sujeito Passivo afirmou que este atraso configuraria infração à legislação tributária, infração essa penalizada pela legislação baiana com a sanção da perda do benefício em relação àquele mês. Nesse sentido, aventou aplicação da retroatividade benigna, considerando existência de conflito entre a Lei n° 7.980 de 12/12/2001 e o Decreto n° 8.205/2002, que tratam do

Programa DESENVOLVE.

Alegou 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.

Consignou também 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 fizesse o recolhimento da parcela do ICMS não incentivado até o dia 9 do mês subsequente, com a perda do benefício no mês de ocorrência.

Sustentou 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, implicaria tão-somente a punição com a penalidade já existente na Lei nº 7.014/96 e no RICMS/97, ausente a previsão de perdimento do benefício no mês de referência.

Asseverou, enfim, 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 pela Assembleia Legislativa do Estado Federado, o que não poderia fazê-lo conforme determinação expressa contida no art. 97 do CTN.

A tese da retroatividade benigna foi acolhida, por maioria, pela 1ª JJF. Houve Recurso de Ofício.

Em julgamento realizado em 12/06/2019, após Diligência empreendida perante a PGE/PROFIS resultando no parecer de fls. 149 a 157 (aprovado por Despacho PROFIS-NCA de fl. 158), esta 2ª CJF houve por bem, em decisão também por maioria, dar Provimento ao Recurso de Ofício, afastando o entendimento do órgão julgador de primeiro grau. Afastou-se a tese da retroatividade benigna, consoante voto condutor a seguir transcrito (fls. 161 a 168):

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em relação a Decisão que julgou pela Improcedência do Auto de Infração em epígrafe, em decorrência do recolhimento a menor do ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar da parcela não sujeita à dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE.

Constatou que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª instância desonerou totalmente o presente Auto de Infração no valor de R\$278.253,81, conforme extrato (fl. 137), montante superior ao valor de R\$100.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a”, do RPAF/99, vigente à época da Decisão ora recorrida.

Segundo o voto vencedor do Acórdão ora recorrido, o Art. 9º-A da Lei nº 7.980/01, incluído pela Lei nº 13.816/17, deve retroagir para beneficiar o Autuado, embasado no Art. 106, II, “b”, do CTN, ambos os dispositivos transcritos abaixo:

“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.”

“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;”.*

A regra questionada é relativa a um benefício sob condição, ou seja, para fruição do benefício, a dilatação da parcela incentivada, faz-se necessário cumprir a condição, que é efetuar o pagamento da parcela não sujeita à dilação de prazo no vencimento regulamentar, especificamente tratado no Art. 38 da Lei nº 7.014/96, transcrita abaixo:

“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.”

Saliente que ficou comprovado nos autos que o Autuado não recolheu o imposto devido no correto vencimento, bem como não indicou qualquer equívoco no elemento quantitativo da autuação. Não há penalidade absurda em

desfavor do Autuado, mas tão somente a aplicação das normas legais e regulamentares ao caso concreto, conforme explicitado pela PGE/PROFIS em seu Parecer.

No referido Parecer, a PGE/PROFIS explicou que a ideia de retroatividade do Art. 106 do CTN tem inspiração no Direito Penal, sendo que as alíneas que possibilitam a aplicação retroativa da norma tratam exclusivamente de infrações e punições, não havendo retroatividade do tributo em si, sendo a lei aplicável sempre a vigente na data do fato gerador.

Destaco que não se aplica a denúncia espontânea ao benefício do Programa DESENVOLVE, pois o pagamento seria do imposto devido, que compreenderia o pagamento de 100% do imposto, ou seja, do imposto normal e postergado, pois as parcelas dilatadas e não dilatadas são ambos componentes da acepção “imposto devido”.

Portanto, ainda que o Autuado tenha recolhido o imposto da parcela não incentivada antes da ação fiscal, porém após a data de vencimento, resta caracterizada a condição para a não fruição do benefício da dilação do prazo de pagamento da parcela incentivada no respectivo mês.

Os julgamentos mais recentes deste CONSEF convergem com a posição aqui adotada, como pode ser verificado nos Acórdãos CJF nº 0104-12/14, 0087-12/18, 0091-11/18, 0293-11/18 e 0327-11/18.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração.

Em face dessa decisão, o Sujeito Passivo interpôs Pedido de Reconsideração (fls. 181 a 195) reiterando a tese da defesa.

Em primeiro lugar, fez breve relato do Auto de Infração, da Decisão de Primeira Instância (destacando críticas ao voto divergente e às decisões que o fundamentaram, todas anteriores à edição da Lei nº 13.816/17) e do Acórdão por meio do qual foi julgado o Recurso de Ofício.

A seguir, enunciou as razões que justificam a reconsideração, reiterativas da defesa. Discorreu sobre o conflito entre Lei e Decreto e sobre princípios de hermenêutica, enfatizando a aplicabilidade do princípio de reserva de lei. Pontuou sobre o princípio da retroatividade benigna. Concluiu pelo requerimento de Provimento do recurso e revisão do entendimento manifestado quando do julgamento do Recurso de Ofício, para que se declare a improcedência do Auto de Infração.

Recebidos os autos, estes foram a mim atribuídos em 08/04/2020 e, considerando-os instruídos, solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 16/06/2020, para julgamento.

Fez-se presente o advogado, devidamente habilitado, Dr. Paulo Sérgio Barbosa Neves na sessão de julgamento dos dias: 16/06/2020 sendo vista do conselheiro Ildemar José Landin e 18/06/2020.

VOTO

A questão não é nova, mas é intensa a discussão que se tem dado no âmbito deste CONSEF. Antes de adentrar o mérito, entretanto, é necessário que se examine o cabimento do Pedido de Reconsideração, considerando que no RPAF/99 esta figura tem contornos de recurso administrativo típico, com hipótese de cabimento bastante delimitada.

Cumpre esclarecer que propus o exame prejudicial de duas questões:

- a) a admissibilidade do Pedido de Reconsideração (item 1 do voto, abaixo); e
- b) a remessa dos autos à Câmara Superior (art. 168 do RPAF/99), considerando o argumento sustentado na fundamentação (itens 3 e 4), pois ao se admitir o caráter sancionatório da perda do DESENVOLVE no mês da impontualidade, há de se reconhecer a aparente descumprimento do princípio de reserva de lei – a instituição da sanção se deu por ato infralegal (Decreto nº 8.205, de 03/04/2002 em seu art. 18, redação da época da autuação infração em mai/2014), sem prévia fixação em lei, que só veio com a edição da Lei nº 13.816, de 21/12/2017 (item 5).

Fiquei vencido, por maioria, em relação ao exame prejudicial enunciada no item b, como restará fundamentado mais adiante.

I DO CABIMENTO E DA ADMISSIBILIDADE

Ao dispor sobre as espécies recursais, o art. 169, Inciso I, alínea “d” do RPAF/99, prevê que caberá Pedido de Reconsideração da Decisão de CJF que tenha, em julgamento de Recurso de Ofício, reformado, no mérito, a de Primeira Instância, em Processo Administrativo Fiscal.

Por seu turno, o inciso V, do art. 173 do mesmo RPAF/99, preconiza que não se condecorá do Recurso sem a demonstração de existência de matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo e não apreciados em decisões anteriores, com referência ao Pedido de Reconsideração previsto na alínea “d”, do inciso I do art. 169.

Da leitura dos citados dispositivos, vê-se que existem dois requisitos específicos (para dos requisitos gerais sobre forma, tempestividade etc.) para a admissibilidade do Pedido de Reconsideração:

- i. Que decisão de Câmara de Julgamento Fiscal, em julgamento de Recurso de Ofício, haja reformado, no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal;
- ii. Que verse o Pedido de Reconsideração sobre matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo e não apreciados nas fases anteriores de julgamento.

Da análise do Pedido de Reconsideração interposto e das demais peças processuais, constato que ambos os requisitos foram atendidos.

Primeiro, trata-se efetivamente de apreciação de Acórdão por meio do qual foi julgado provido um Recurso de Ofício, cujo entendimento atinge o mérito da Decisão recorrida.

O segundo requisito, por sua vez, também foi atendido, pois em seu Pedido de Reconsideração o Recorrente alegou que o Acordão desta 2^a CJF nº 0177-12/19, deixou de cuidar, conforme indicado na peça recursal, de que *“todos os acórdãos referenciados pelo relator no julgamento de primeira instância [...] foram lavrados antes da modificação legislativa que permitia a retroatividade benigna [...]”*. Também não cuidou, segundo o Recorrente, de se manifestar *“quanto ao pedido do contribuinte de que fosse declarada a NULIDADE do auto de infração em face da premissa [...]”* (atinento ao princípio da reserva de lei para instituição de sanção).

Que se esclareça, tal matéria não deixou de ser conhecida por qualquer desídia desta 2^a CJF, mas devido ao fato de se estar a conhecer de Recurso de Ofício, portanto a examinar as razões pelas quais a 1^a JJF acolhera os argumentos de Defesa. Relembando, a 1^a JJF afastara o exame da legalidade da norma regulamentar que tratava da sanção específica da perda parcial do benefício em face da impontualidade da parcela não sujeita a dilação de prazo, mas acolhera (por maioria) a aplicação da retroatividade benigna. E esta 2^a CJF, além de não examinar tal matéria, de fato não examinou o argumento do Recorrente em relação aos precedentes supostamente ultrapassados conforme citados no voto vencido exarado pela 1^a JJF, pois são argumentos novos, deduzidos em sede de Pedido de Reconsideração.

Para além do alegado, constato que entre o julgamento do Recurso de Ofício nestes autos e a apreciação deste Pedido de Reconsideração, a Câmara evoluiu em seu posicionamento no que diz respeito à matéria de fundo (conforme será discorrido mais adiante), de modo que, por coerência, é necessário que não se negue ao Recorrente a oportunidade de revisitar as razões por si deduzidas em sede de Defesa, uma vez que o ato não se encontra definitivamente julgado.

Assim, atendidos os requisitos para a admissibilidade recursal, voto pelo seu conhecimento.

2 MÉRITO.. COLOCAÇÃO DO PROBLEMA: AS QUESTÕES JURÍDICAS A SEREM ANALISADAS

A questão não é nova, e o entendimento a seguir sustentado foi esboçado quando do julgamento do Auto de Infração nº 210319.3004/16-1, resultando no Acórdão CJF nº 0184-12/19, no qual elaborei voto divergente.

Acrescente-se que em sessão realizada em 23/04/2020, quando do julgamento de Recurso de Ofício interposto nos autos do Processo Administrativo Fiscal (PAF) em que se examina o Auto de Infração nº 277992.0005/18-7, esta 2^a CJF **reviu o seu posicionamento**, por maioria, mantendo acolhida a tese da retroatividade benigna da norma advinda pela redação que o Decreto nº 18.406,

de 23/04/2018, deu ao art. 18 do Decreto nº 8.205, de 03/04/2002, conforme fora decidido pelo órgão de piso (Acórdão CJF nº 0080-12/20-VD, Internet: 03/07/2020).

O ponto fulcral reside na categorização da figura jurídica objeto da polêmica: a “perda do direito ao benefício” conforme enunciada no próprio descriptivo da acusação.

Isto porque o Decreto nº 8.205, de 03/04/2002, instituidor do Programa DESENVOLVE, em seu art. 18 (redação à época da autuação) previa 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*”. (Grifou-se)

(Após a edição do Decreto nº 18.406, de 22/04/2018, o mencionado dispositivo passou à seguinte redação: “*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*”). (Grifou-se)

O quadro normativo ganha maior complexidade quando se constata que lei posterior (ao decreto e ao fato objeto da autuação em exame) atribuiu à infração que se imputa haver sido cometida pela contribuinte – é dizer, impontualidade no pagamento das parcelas de ICMS não sujeitas a dilação de prazo, no âmbito do Programa DESENVOLVE – uma consequência jurídica mais branda. Nos termos do art. 9º-A da Lei nº 7.980, de 12/12/2001 (a Lei do DESENVOLVE), incluído pela Lei nº 13.816, de 21/12/2017, a perda do benefício no mês da impontualidade só ocorre se a parcela do ICMS não sujeita a dilação de prazo deixar de ser paga “até o último dia útil do mês do vencimento”.

Em outras palavras, a impontualidade dentro do mês de exercício implicaria incidência apenas de juros e acréscimos moratórios. O atraso dentro do exercício passou a ser irrelevante para a incursão na infração sancionada com a perda do direito ao benefício do DESENVOLVE no mês de referência.

Daí surgem questões de alta indagação, a saber:

- A. A perda do benefício do DESENVOLVE no mês da impontualidade da parcela não incentivada é uma sanção, isto é, uma penalidade, pela incursão em infração à legislação tributária?
- B. Em sendo sanção (penalidade), seria aplicável a retroatividade benigna do art. 106, inciso II do CTN (ou seja, por modificar a regra sancionatória, concedendo prazo maior para que se configurasse a impontualidade para o fim da perda do benefício, dever-se-ia aplicar a norma posterior ao fato)?

Para além disso, há de ser feita uma reflexão mais detida sobre o conteúdo e o alcance do disposto no art. 167 do RPAF/99 (aprovado por meio do Dec. nº 7.629, de 09/07/1999): Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores: I - a declaração de inconstitucionalidade; II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida. III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Essas questões estão no cerne das razões recursais e devem ser enfrentadas por esta CJF.

3 CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA, RESERVA DE LEI, COMPETÊNCIA DO CONSEF

A Recorrente evidencia que a Lei do DESENVOLVE, na redação que tinha ao tempo da autuação, não previa sanção alguma para o evento da impontualidade no pagamento da parcela de ICMS não beneficiada no âmbito do Programa DESENVOLVE.

Alega que a consequência para tal impontualidade veio apenas com o Regulamento do DESENVOLVE.

Nesse sentido, aduz a Recorrente, a sanção instituída em decreto, sem que guardasse correlação com dispositivo expresso de Lei, feriria o texto do CTN e deveria ser afastada.

Duas questões surgem.

Primeiro, é preciso fixar – como fora pontuado no julgamento de primeiro grau, e que deixou de

ser tratado no Acórdão ora recorrido por se tratar de Recurso de Ofício – qual é o limite deste CONSEF para examinar a pretensa ilegalidade, por incompatibilidade com dispositivo do CTN, de dispositivo do Regulamento do DESENVOLVE que possua caráter sancionador, ao definir infrações e cominar penalidades, sem correspondente dispositivo na Lei do DESENVOLVE.

Segundo, é preciso aferir se efetivamente a disposição em questão possui caráter sancionador, se se amolda ao conteúdo jurídico dos conceitos de “infração tributária” e “penalidade tributária”.

Comecemos pela segunda questão.

4 A PERDA DO DIREITO AO BENEFÍCIO (ART. 9º-A DA LEI DO DESENVOLVE) É SANÇÃO, OU PENALIDADE. IRRELEVANTE ATRIBUIR À IMPONTUALIDADE O SENTIDO DE “CONDIÇÃO”, DADO O CARÁTER POLISSÉMICO DA EXPRESSÃO NO CTN.

Nesse particular, a Ilustre Procuradoria da Fazenda do Estado tem exarado pareceres (a exemplo deste manifestado entre as fls. 149 a 158 destes autos) cuja síntese pode ser enunciada na seguinte passagem:

Para maior clareza: benefício fiscal descumprido, com aplicação de regras normais de tributação, não é penalidade! Simplesmente, deixa-se de aplicar condição benéfica e o contribuinte é tratado como os demais contribuintes de ICMS que não gozam de benefícios fiscais. Ser tratado como os demais contribuintes, salvo mais elevado juízo fundamentado, não é uma penalidade.

Haveria, segundo a PGE/PROFIS, uma renúncia ao benefício por descumprimento de uma condição com a qual se obrigara (pagar pontualmente a parcela de ICMS não beneficiada), a fim de obter o benefício do pagamento parcial com dilação no tempo.

Dessa premissa, a PGE/PROFIS extrai a conclusão da inaplicabilidade das disposições do art. 106 do CTN, especialmente em seu inciso II, alíneas “a” e “c”, por não se estar diante de norma interpretativa, nem diante de infração abolida, nem diante de penalidade menos severa:

Sobre esta temática, como se observa, o entendimento uníssono [Sic] é de que a interpretação benigna em matéria de infrações aplica-se apenas à norma que define infrações ou comina penalidades. Exigir o recolhimento em condições normais equivalentes a grande massa de contribuintes do Tesouro do Estado da Bahia não é penalidade e não revela que a conduta da interessada tenha conteúdo infracional, mas apenas a renúncia a um favor legal.

Destaque-se (como bem pontuado no voto condutor do Acórdão objeto do presente Pedido de Reconsideração) que no ano de 2019 essa 2ª CJF trilhou tal raciocínio em três julgados, todos decididos por maioria e com voto de qualidade: são os Acórdãos CJF nºs 0151-12/19, j. em 23/05/2019; 0177-12/19, j. em 12/06/2019; e 0184-12/19, j. em 14/06/2019.

Com a devida vênia, o raciocínio intensivamente desenvolvido pela PGE/PROFIS não nos parece congruente com as evidências do caso.

Primeiro, o próprio auto de infração, espelhando a legislação, se vale da voz “perda”. Quem perde, sofre. Sofre a consequência jurídica do seu comportamento contrário ao direito. Sem dúvida, encontra-se presente a díade: ilícito / sanção.

Tratar a circunstância do caso como “renúncia”, também com a devida vênia, não nos parece a melhor opção.

A uma, de renúncia expressa certamente não se tratou. Não há qualquer declaração expressa de renúncia do Sujeito Passivo à parcela do benefício. Convém recordar que, auditado em dois exercícios, 2014 e 2015 – fl. 04 – ou seja, vinte e quatro períodos de apuração, o Sujeito Passivo teve a constatação de um atraso de **alguns dias** em relação ao pagamento de apenas uma das vinte e quatro ocorrências examinadas.

A duas, se de renúncia se tratasse, não estaria o Sujeito Passivo a se defender com o brio que tem ostentado até o momento. Quando muito, se teria uma “renúncia tácita revogada”, e se a lei (que nem mencionou tratar-se de renúncia, e a renúncia interpreta-se estritamente, art. 114 do Código Civil) não impede revogação, não caberá o intérprete inviabilizá-lo – *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*.

Não vejo renúncia no caso concreto.

Ademais, aquilo que é “condição” (em sua expressão mais técnica, um elemento acidental dos negócios jurídicos, uma cláusula que deriva exclusivamente da vontade das partes, subordinando os efeitos do negócio jurídico a evento futuro e incerto – art. 121 do Código Civil; art. 117 do CTN) não gera efeito para “parcelas”: ou suspende os efeitos do negócio jurídico, ou causa a sua resolução.

4.1 O VOCÁBULO “CONDição” NO CTN

É certo que a Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (o CTN) não fez uso dos mais técnicos e precisos da expressão “condição” (para uma abordagem técnica e precisa, veja-se VILHENA, Paulo Emílio Ribeiro de, O ‘pressuposto’, o ‘requisito’ e a ‘condição’ na teoria geral do direito e no direito público, Revista da Faculdade de Direito da UFMG, n. 13 (1973), disponível em <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/948>>, acesso em 11/06/2020). Cito exemplos:

1. *Sinônimo de capacidade ou posição jurídica (a “condição de responsável” no § 1º do art. 9º; a “condição jurídica” no § 1º do art. 43; a “condição de contribuinte” que a lei pode dar ao possuidor dos bens produtores da renda ou proventos tributáveis, no art. 45, ou a “condição de responsável” que a fonte pagadora da renda pode passar a titular por força de lei, art. 45, parágrafo único; ou na definição de “responsável” como categoria de sujeito passivo da obrigação tributária principal, no art. 121, inciso II).*
2. *Sinônimo de direito potestativo, a manifestação integrativa de vontade, ou manifestação de anuência do credor que aperfeiçoa o pagamento como um negócio jurídico (a “condição resolutória” da ulterior homologação ao pagamento antecipado pelo sujeito passivo, no polêmico excerto do § 1º do art. 150);*
3. *Sinônimo de caracterização típica, na expressão “condições de livre concorrência”, no art. 20, inciso II e no art. 24, inciso II, ou na expressão “condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante”, no art. 172, inciso V e no art. 181, inciso II, alínea “c”;*
4. *Sinônimo de requisito legal
 - (a) para a elegibilidade do sujeito passivo ou de terceiro a um benefício (em sentido amplo) instituído pelo fisco, como na anistia (a expressão “sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder” no art. 181, alínea “d” e a expressão “preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão” no art. 182, caput), ou na isenção (quando trata das “condições e requisitos para a sua concessão”, art. 176, quando afirma que mesmo previstas em contrato, as “condições e requisitos” devem estar especificadas em lei, art. 179, que demanda do contribuinte a prova do preenchimento das “condições” previstas em lei), ou na moratória (art. 152, inciso III; art. 153, inciso II; art. 155), ou no parcelamento (art. 155-A, caput, e § 3º), ou na preferência creditória dos créditos trabalhistas em relação aos tributários (art. 186, inciso II), ou na dação em pagamento de imóveis (art. 156, inciso XI), ou no desconto pela antecipação do pagamento (art. 160, parágrafo único), ou
 - (b) para o exercício de um direito constitucional ínsito à figura tributária, como no resgate de empréstimos compulsórios (art. 15, parágrafo único), ou para a compensação de créditos tributários com créditos líquidos do sujeito passivo em face da Fazenda Pública (art. 170, caput), ou
 - (c) para autorizar o Poder Executivo a exercer competência regulatória, como para alterar alíquotas de impostos sobre o comércio exterior (arts. 21 e 26) e IOF (art. 65), ou
 - (d) para a configuração de um elemento acidental do fato tributário, como para a fixação do momento em que se dará a disponibilidade da renda (art. 43, § 2º).*
5. *Sinônimo de dever jurídico, ou elemento acidental, ou cláusula, em um negócio jurídico bilateral para concessão de isenção (arts. 176, quando menciona que “as condições e requisitos para a sua concessão” podem estar previstas em contrato, contanto que decorra de lei; art. 178, quando menciona sua concessão “em função de determinadas condições”; art. 179, que demanda do contribuinte a prova do preenchimento das “condições” previstas em contrato), ou nas disposições do art. 117 acerca de negócios jurídicos condicionais formulados por pessoas sujeitas à tributação (esta última acepção, incorporada do Direito Civil).*

Os sentidos acima que mais se aproximam do caso em exame são os do item 4.a (requisito legal para elegibilidade a um benefício em sentido amplo) e 5 (dever jurídico ou elemento acidental ou cláusula, em um negócio jurídico bilateral).

Então, seria a pontualidade no pagamento da parcela não incentivada uma “condição” (como um requisito) à fruição do benefício do DESENVOLVE, ou ainda uma cláusula naquele negócio jurídico bilateral que envolve a outorga dos benefícios do DESENVOLVE.

4.2 REFLEXÕES A PARTIR DA TEORIA DO DIREITO E DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Resta saber se esse requisito (ou cláusula) se amolda ao conceito de “condição” no Direito Civil, ou se deteria uma acepção mais próxima de uma infração, nos moldes do que pressupõe o art. 106 do CTN. Ou as duas coisas. Como a “cláusula penal”, no âmbito dos Contratos (de Direito Civil, ver arts. 408 a 416 do Código Civil).

Cabe aqui uma reflexão. Se a “perda do direito ao benefício” não se tratasse de sanção (penalidade), também não seria sancionadora a multa de mora; tampouco haveria caráter punitivo nos juros moratórios.

É de se perguntar: a própria sanção penal seria sanção, se entendermos que o não cometimento do crime é “condição” para não imposição da pena de prisão, por exemplo? O raciocínio não é estranho aos juristas, acostumados a ler na tradução portuguesa da Teoria Pura do Direito de Kelsen a seguinte passagem:

“E de notar, no entanto, que, por eficácia de uma norma jurídica que liga a uma determinada conduta, como condição, uma sanção como consequência, - e, assim, qualifica como delito a conduta que condiciona a sanção - , se deve entender não só o fato de esta norma ser aplicada pelos órgãos jurídicos, especialmente pelos tribunais - isto é, o fato de a sanção, num caso concreto, ser ordenada e aplicada - mas também o fato de esta norma ser respeitada pelos indivíduos subordinados à ordem jurídica - isto é, o fato de ser adotada a conduta pela qual se evita a sanção. Na medida em que a estatuição de sanções tem por fim impedir (prevenção) a conduta condicionante da sanção - a prática de delitos - encontramo-nos perante a hipótese ideal da vigência de uma norma jurídica quando esta nem sequer chega a ser aplicada, pelo fato de a representação da sanção a executar em caso de delitos e ter tornado, relativamente aos indivíduos submetidos à ordem jurídica, em motivo para deixarem de praticar o delito.” (Kelsen, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado, a partir da 2ª edição alemã, de 1960. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 8 – Grifou-se)

Ou ainda:

Se o Direito é concebido como uma ordem de coerção, isto é, como uma ordem estatuidora de atos de coerção, então a proposição jurídica que descreve o Direito toma a forma da afirmação segundo a qual, sob certas condições ou pressupostos pela ordem jurídica determinados, deve executar-se um ato de coação, pela mesma ordem jurídica especificado. Atos de coerção são atos a executar mesmo contra a vontade de quem por eles é atingido e, em caso de resistência, com o emprego da força física. Como ressalta da investigação precedente, devem distinguir-se duas espécies de atos de coação.

Sanções, isto é, atos de coerção que são estatuídos contra uma ação ou omissão determinada pela ordem jurídica, como, por exemplo, a pena de prisão prevista para o furto; e aos de coação que não têm este caráter, como, por exemplo, o internamento compulsório de indivíduos atacados por uma doença perigosa ou que são considerados perigosos por causa da sua raça, das suas convicções políticas ou do seu credo religioso, ou ainda a aniquilação ou privação compulsória da propriedade no interesse público. Nestas últimas hipóteses, entre os pressupostos do ato da coerção estatuído pela ordem jurídica não se encontra qualquer ação ou omissão de determinado indivíduo especificada pela mesma ordem jurídica. (Ibidem, p. 76 – Grifou-se)

Aliás, basta cotejar o que se passa com a “perda do direito ao benefício” e com as multas de moratórias previstas, por exemplo, em vários dos incisos do art. 42 da Lei nº 7.014/96: ao atraso da prestação (ilícito) penaliza-se (ou seja, agrava-se o pagamento) com multas moratória e compensatória de até 100% (após a Lei nº 14.183, de 12/12/19, já que antes o valor máximo era de 150%) do valor apurado.

Portanto, e sobre isso não há dúvida, a legislação baiana prevê a impontualidade da prestação tributária como uma infração à legislação; e prevê o agravamento dessa prestação com multas percentuais como a sanção (penalidade) pela incursão nessa infração.

Ora, o atraso da parcela não incentivada (o ICMS não sujeito ao benefício, mas a parcela não sujeita a dilação de prazo) acarreta uma espécie de “vencimento antecipado”, e a perda do direito de quitar com desconto. Feitas as contas, esse agravamento pode ser da ordem de 400%!

Não basta argumentar, *concessa maxima venia*, que a o sujeito passivo beneficiário do DESENVOLVE e que se torna impontual (ainda que por poucos dias), não é sancionado ao ingressar na regra normal, da “*grande massa de contribuintes do Tesouro do Estado da Bahia*” (expressão da PGE/PROFIS, fl. 156), que não se trata de penalidade, e que a conduta não tem

caráter infracional.

Ora, tanto tem caráter infracional, que a Lei fala em perda! O sujeito titular do DESENVOLVE não está, mesmo, na “grande massa de contribuintes”. Em geral, ingressa em um regime sinalagmático (nunca é demais recordar a regra do art. 178 do CTN), com direitos e deveres, em vista de investimentos vultosos e de médio a longo prazo. Devolver o titular do benefício à “condição da grande massa de contribuintes”, ainda que por um mês, pode inviabilizar o cálculo econômico do investimento. Repita-se que, feitas as contas, esse agravamento da parcela pode ser da ordem de 400%!

A conclusão a que chegamos somente pode ser uma: **o conceito de “condição”, assim impreciso e estendido, não conflita com o conceito de “sanção”**. Ou, por outros meios, como vemos diuturnamente reconhecido no foro, há “condições-sanção”, ou “condições sancionatórias”.

Não impressiona argumentar que a sanção em tela perderia o caráter punitivo por devolver momentânea e parcialmente o contribuinte incentivado à “condição de contribuinte normal”. Ora, quem perde uma benesse (que lhe foi outorgada não como um privilégio, evidentemente, para como instrumento de consecução de outras finalidades de interesse público, assim eleitas como relevantes pelo Parlamento estadual), ainda que para retornar à situação dos demais não beneficiados, em consequência de não ter cumprido com um dever jurídico, certamente está sendo penalizado.

Quando o Supremo Tribunal Federal teve de apreciar o oferecimento de caução por parte de uma sociedade empresária como “condição” para expedição de notas fiscais, não teve dúvidas: afirmou tratar-se de **sanção política**, não importando que o sujeito passivo requerente da autorização de impressão de notas fiscais estivesse insolvente com o fisco (isto é, em situação que, em tese, justificaria tratamento diferenciado em relação aos demais contribuintes o caso abaixo é piloto para a edição da Tema nº 31 das Teses de Repercussão Geral Reconhecida):

TRIBUTO – ARRECADAÇÃO – SANÇÃO POLÍTICA. Discrepa, a mais não poder, da Carta Federal a sanção política objetivando a cobrança de tributos – Verbetes nº 70, 323 e 547 da Súmula do Supremo. TRIBUTO – DÉBITO – NOTAS FISCAIS – CAUÇÃO – SANÇÃO POLÍTICA – IMPROPRIEDADE. Consustancia sanção política visando o recolhimento de tributo condicionar a expedição de notas fiscais a fiança, garantia real ou fidejussória por parte do contribuinte. Inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 42 da Lei nº 8.820/89, do Estado do Rio Grande do Sul. (RE 565048, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-197 DIVULG 08-10-2014 PUBLIC 09-10-2014– Grifou-se)

Nessa senda, e no âmbito privado, é verdade, a jurisprudência do STJ admite a cumulatividade das “sanções positivas” (abono pontualidade) e “sanções negativas” (multa moratória), ao tratar da locação. A despeito de institutos distintos, resta claro que ambos são figuras sancionatórias:

RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE DESPEJO CUMULADA COM COBRANÇA. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. PERDA DO ABONO DE PONTUALIDADE E INCIDÊNCIA DA MULTA MORATÓRIA. BIS IN IDEM NÃO CONFIGURADO. JULGAMENTO: CPC/15. 1. Ação de despejo c/c cobrança de aluguéis e acessórios ajuizada em 21/05/2015, da qual foi extraído o presente recurso especial, interposto em 04/10/2017 e concluso ao gabinete em 11/06/2018. 2. O propósito recursal é dizer sobre a negativa de prestação jurisdicional e se configura duplidade (bis in idem) a cobrança do valor integral dos aluguéis vencidos, desconsiderando os descontos de pontualidade, acrescido da multa moratória. 3. Devidamente analisadas e discutidas as questões de mérito, estando suficientemente fundamentado o acórdão recorrido, de modo a esgotar a prestação jurisdicional, não se vislumbra a alegada violação do art. 1.022 do CPC/15. 4. Embora o abono de pontualidade e a multa moratória sejam, ambos, espécies de sanção, tendentes, pois, a incentivar o adimplemento da obrigação, trata-se de institutos com hipóteses de incidência distintas: o primeiro representa uma sanção positiva (ou sanção premial), cuja finalidade é recompensar o adimplemento; a segunda, por sua vez, é uma sanção negativa, que visa à punição pelo inadimplemento. 5. À luz dos conceitos de pontualidade e boa-fé objetiva, princípios norteadores do adimplemento, o abono de pontualidade, enquanto ato de liberalidade pela qual o credor incentiva o devedor ao pagamento pontual, revela-se, não como uma “multa moratória disfarçada”, mas como um comportamento cooperativo direcionado ao adimplemento da obrigação, por meio do qual ambas as partes se beneficiam. 6. Hipótese em que não configura duplidade (bis in idem) a incidência da multa sobre o valor integral dos aluguéis vencidos, desconsiderando o desconto de pontualidade. 7. Recurso especial conhecido e parcialmente provido. (REsp 1.745.916, Relatora Min. NANCY ANDRIGHI, Terceira Turma, julgado em 19/02/2019 – Grifou-se)

Enfim, foi o Parlamento Baiano, e não este CONSEF ou qualquer intérprete, que integrou textualmente aos conceitos de “infração” e “penalidades” a hipótese de cancelamento de benefícios fiscais na Lei nº 7.014/96:

Art. 41. Pelas infrações à legislação do ICMS serão aplicadas as seguintes penalidades, isoladas ou cumulativamente:

I - multa;

II - sujeição a regime especial de fiscalização e pagamento;

III - cancelamento de benefícios fiscais;

IV - cassação de regime especial para pagamento, emissão de documentos fiscais ou escrituração de livros fiscais.

V - cancelamento de autorização ou credenciamento; (Grifou-se)

Nada autorizaria crer que o cancelamento total seria uma penalidade, e o cancelamento (ou perda) parcial seria outra coisa.

Vale recordar que “sanção” e “ilícito” integram o rol dos conceitos jurídicos fundamentais (que autores como Freddie Didier Jr. e José Souto Maior Borges chamam de conceitos lógico-jurídicos), seara da Teoria Geral do Direito. Ainda que com alguma divergência, há um razoável grau de certeza sobre o entendimento dessas categorias.

Já a noção de “condição”, a despeito de tentativas como a de Paulo Vilhena, acima referida, não guarda tal estatuto jurídico. Sua definição orbita o Direito Civil, no campo dos elementos acidentais do negócio jurídico (arts. 121 do Código Civil), e foi emprestada pelo CTN (de modo certamente polissêmico, vago, impreciso, como se viu acima). De todo modo, não se trata de um conceito (ou de vários conceitos) lógico-jurídico, mas de um conceito jurídico-positivo.

Em síntese: argumentar que a perda do benefício do DESENVOLVE relacionado com a parcela impontual é consequência de uma “condição” não soluciona, com toda licença, a questão em exame. É preciso aferir se há caráter sancionador (negativo) nesta perda, para aplicar, ou não, as normas do Direito Tributário Sancionador relativas à retroação benigna.

Talvez fosse mais precisa, sob o aspecto da teoria do direito, a indagação sobre se a pontualidade no pagamento da parcela incentivada seria um *ônus* ou um *dever*, para o efeito de manter o benefício em relação ao período de apuração.

Ora, foi CARNELUTTI (*Sistema di Diritto Processuale Civile*, v. I. CEDAM: Padova, 1936, p. 55; vide também o voto condutor do Min. Eros Grau quando do julgamento do RE nº 387.047/SC, j. em 06/03/2008) quem esclareceu que ônus é uma faculdade cujo exercício é necessário para a realização e a tutela **de um interesse próprio devedor** (e não um interesse alheio).

Todavia, o dever de pagar pontualmente o tributo (ou parcela da prestação tributária) é inerente à prestação obrigacional contributiva, assim como é inerente a toda prestação obrigacional. É um dever anexo, conexo ou implícito. “*Em princípio, todo pagamento deve ser efetuado no dia do vencimento da dívida*” (GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolpho. *Manual de Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 299). Ou, como se costuma dizer, o verdadeiro adimplemento da obrigação é aquele que se faz pontualmente.

Tal dever decorre não do interesse do devedor, mas no interesse do credor, que no caso do tributo ainda titula a prerrogativa de fixar a regra de pontualidade (até mesmo por meio de ato infralegal – art. 160 do CTN).

Prova disso, aliás, é a dicção do art. 34 da Lei nº 7.014/96, que afirma ser a pontualidade uma das características da “obrigação” do contribuinte:

Art. 34. São obrigações do contribuinte:

(...)

III - pagar o imposto devido na forma, local e prazo previstos na legislação estadual; (Grifou-se)

Se a pontualidade do sujeito passivo da obrigação tributária principal é um dever, não pode ser

tratada como um ônus. Tampouco como “condição” para que se mantenha um benefício (salvo se se entender que condição, aí, é uma condição-dever, cuja consequência pelo inadimplemento é uma sanção, uma penalidade cuja expressão econômica é por demais gravosa; e não uma condição-ônus, instituída no interesse do devedor, cujo não-implemento acarrete a ineficácia de sua vontade).

Em síntese: pontualidade de uma prestação não é ônus (tampouco condição, no sentido mais limitado e apropriado do Direito Civil). É um dever jurídico. As consequências jurídicas de seu incumprimento (que é uma infração à legislação tributária) não podem ser outra coisa que não sanção, na relação mantida entre o credor e o devedor. A sanção pela incursão em uma infração administrativa (impontualidade no pagamento) é dita “penalidade”.

4.3 REFLEXÕES A PARTIR DO TEXTO NORMATIVO E DAS DECISÕES DE SEU INTÉRPRETE

Seguindo no argumento, a Lei do DESENVOLVE fixa alguns ônus para a fruição do benefício, por exemplo, observar os procedimentos do art. 5º para a apuração do tributo. Também cria *condições*, a exemplo dos indicadores mencionados em Regulamento conforme o art. 8º. Mas cria *sanções*, sejam elas de caráter geral (o cancelamento da autorização para uso do benefício, nos termos do art. 9º), sejam elas de caráter especial, em relação à impontualidade (art. 9º-A, já aqui mencionado):

Art. 5º - O estabelecimento enquadrado no Programa deverá observar os seguintes procedimentos, para fins de apuração e recolhimento do ICMS devido:

(...)

Art. 8º - O Regulamento estabelecerá, observadas as diretrizes do Plano Plurianual, critérios e condições para enquadramento no Programa e fruição de seus benefícios, com base em ponderação dos seguintes indicadores:

(...)

Art. 9º - Implicará cancelamento da autorização para uso dos incentivos do Programa:

(...)

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.

É imperioso observar que a 1ª CJF deste CONSEF já tratou da matéria afirmando que a perda específica do benefício é sanção, conforme acórdão assim ementado (Acórdão CJF nº 0310-11/17, j. em 25/10/2017, quando do julgamento de Recursos de Ofício e Voluntário nos autos do Auto de Infração nº 207140.0020/11-4):

EMENTA: ICMS. 1. PROGRAMA DESENVOLVE. a) ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. É aplicável a redação dada pelo Decreto nº 11.699/2009, com efeitos a partir de 09/09/2009, a qual estaria “consertando” a legislação anterior, que se encontrava equivocada e fora dos propósitos do próprio programa do DESENVOLVE. Excluídos os períodos de janeiro/08 a agosto/09. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. b) RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO DA PARCELA NÃO INCENTIVADA. PERDA DO BENEFÍCIO EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. Não há empecilhos legais para a coexistência dos encargos de impontualidade (acrôscimos moratórios) com a sanção específica da perda do benefício em relação à fração incentivada, no período em que houve o atraso de pagamento. Mantida a Decisão recorrida.

2. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS TIDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. SAÍDAS PARA EXPORTAÇÕES INDIRETAS. O recorrido colacionou Registros de Exportação concernentes à sociedade empresária Norberto Odebrecht S/A, com a apresentação das quintas vias (contabilidade) dos documentos fiscais, por intermédio dos quais restaram discriminadas as mercadorias exportadas, os dados do exportador, do importador (Odebrecht Angola Ltda., localizado em Luanda – Angola), em consonância com o art. 590, § 3º, RICMS BA/1997. Mantida a Decisão recorrida para este item. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator quanto à infração 1. Decisão não unânime. (Grifou-se)

Registre-se, aliás, que o Voto condutor do Acórdão acima mencionado se fundamentou em Parecer da mesma D. PGE/PROFIS, como destacado no seguinte excerto do relatório do Acórdão:

A Procuradoria do Estado (PGE/PROFIS), no Parecer de fls. 515 a 517, quanto à primeira infração, (...)

No que concerne à infração 02, entende não haver empecilho para a coexistência dos encargos de impontualidade (acrôscimos de mora), de resto aplicáveis a todos os contribuintes que neles incorram, com a

sanção específica da perda do benefício em relação à fração incentivada no período em que houve o atraso de pagamento. Trata-se de regramento ao qual o recorrente aderiu de vontade livre e espontânea, sem qualquer mácula atinente à legalidade ou à constitucionalidade. (Grifou-se)

Ainda a 1^a CJF, conforme nos alertou o Sr. Presidente desta Câmara, novamente acatou, e de modo ainda mais explícito, a tese da perda do benefício como uma sanção, **em julgamento ocorrido em 11/09/2019** (Acórdão nº 0254-11/19, Auto de Infração nº 087461.0007/17-8), assim ementado:

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. PAGAMENTO INTEMPESTIVO DA PARCELA NÃO SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO PARA RECOLHIMENTO. PERDA DO BENEFÍCIO. Aplicação do art. 106, II do CTN (Código Tributário Nacional), referente à retroatividade benigna, em se tratando de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-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. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime.

Também deve-se acrescentar, para fundamentação deste nosso entendimento, o opinativo da DITRI exarado às fls. 105 e 105-v. dos autos do PAF em que se examinou o Auto de Infração nº 087461.0003/18-0. Ali se vê claramente que, para aquele órgão responsável por solucionar as Consultas no âmbito desta SEFAZ/BA (RPAF/99, art. 67, inciso I):

Esta penalidade extremamente rigorosa apenava o Contribuinte que deixasse de efetuar o recolhimento no dia do vencimento e o fizesse no dia imediatamente seguinte.

(...)

Observa-se então, que a regra nova é menos gravosa, tendo um caráter mais benéfico, já que estendeu o prazo de pagamento, vindo trazer facilidade a vida do Contribuinte.

Em assim sendo, por se tratar de norma mais benigna, tem o condão de retroagir para alcançar os fatos pretéritos, o que traz benefícios para o Contribuinte baiano incentivado.

Repete-se, enfim, que em sessão realizada em 23/04/2020, quando do julgamento de Recurso de Ofício interposto nos autos do Processo Administrativo Fiscal (PAF) em que se examina o Auto de Infração nº 277992.0005/18-7, esta 2^a CJF **reviu o seu posicionamento**, por maioria, mantendo a retroatividade benigna da norma advinda pela redação que o Decreto nº 18.406, de 22/04/2018, deu ao art. 18 do Decreto nº 8.205, de 03/04/2002, conforme fora decidido pelo órgão de piso (Acórdão CJF nº 0080-12/20-VD, Internet: 03/07/2020).

Portanto, com a devida licença do entendimento defendido pela PGE/PROFIS, estou convencido de que a “perda do direito ao benefício”, nos termos do art. 9º-A da Lei do DESENVOLVE e do art. 18 do Decreto (que deveria regulamentar aquela lei) é, sem dúvida alguma, uma sanção (uma penalidade, portanto).

5 DIANTE DA VIRTUAL OFENSA À RESERVA DE LEI, CABE AO CONSEF COMUNICÁ-LO ÀS INSTÂNCIAS COMPETENTES, PARA QUE DÊ O TRATAMENTO JURÍDICO DEVIDO

Fixada essa nossa premissa, para a questão de caracterização da figura jurídica, deve-se enfrentar aquela outra: o que cabe ao CONSEF decidir, diante da constatação de que uma penalidade (a perda do benefício de dilação da parcela incentivada, ante a impontualidade no pagamento da parcela não-incentivada) foi instituída em um decreto sem sustentação prévia em uma lei?

Não consta que este caso concreto haja sido submetido aos Tribunais Superiores, salvo melhor juízo, mas vale a recordação de que o STJ entendeu, por exemplo, contrária à norma do art. 97, inciso V, do CTN a fixação de uma sanção pecuniária via Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil pela entrega a destempo da Declaração de Informações Sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB), a despeito de previsão da infração (não entrega da DIMOB) em Medida Provisória válida – *vide* REsp nº 1.322.275 / PE, DJe de 17/10/2013.

Considerando que este Conselho de Fazenda Estadual é órgão da Secretaria da Fazenda (art. 2º do Regimento Interno do CONSEF, aprovado por meio do Dec. nº 7.592, de 04/07/1999), a intelecção do art. 167 do RPAF, já transcrito acima, só pode conduzir à conclusão de que não cabe aqui declarar inconstitucionalidade de lei ou ato normativo (mormente estadual).

Tampouco cabe discutir ou rediscutir questões que já tenham sido decididas definitivamente por parte do Poder Judiciário, ou que estejam pendentes de apreciação por parte do mesmo, em procedimento que impeça seu exame.

Também não cabe tratar de questões que impliquem negar aplicabilidade de ato normativo oriundo de autoridade superior – isto é, de autoridade administrativa que, dentro da estrutura do Poder Executivo estadual esteja hierarquicamente posicionada acima do CONSEF.

Por outro lado, seguramente cabe ao CONSEF examinar se o agente de fiscalização aplicou adequadamente a legislação.

A independência do CONSEF esbarra, portanto, no exame da aplicabilidade, em abstrato, de atos emanados do Chefe do Poder Executivo, ou do Secretário da Fazenda do Estado. Assim são, aliás, os atos ora em exame.

Todavia, o CONSEF não pode se furtar, e diuturnamente não se furtar, de examinar a conduta do agente de fiscalização conforme a legislação (seja ela a Estadual, seja ela a que se encontra em normas nacionais – neste caso, sobremodo, quando a legislação estadual for silente ou se já houver sido declarada incompatível com a legislação nacional por parte do Poder Judiciário).

Desse modo, ainda que cada Conselheiro manifeste reserva quanto a tal ou qual ato, de modo a preservar sua independência, alcançando maioria perante o órgão colegiado, a este competirá tão-somente – diante da constatação de alguma potencial incompatibilidade entre a legislação estadual e a nacional, ou diante da incompatibilidade de norma de autoridade superior (por hipótese, um Decreto do Poder Executivo ou ato emanado pelo Secretário da Fazenda) e a legislação estadual – submeter a questão à Câmara Superior do CONSEF. Esta definirá se representará ou não ao Secretário da Fazenda proposta para modificação ou revogação do ato normativo ou lei considerados ilegais, preservando, assim, a independência do Conselho (conforme preconiza o art. 168 do RPAF/99).

Ora, a resposta aqui passa, como já aludimos, pelo exame do art. 167 do RPAF. Em se verificando que há, como de fato parece haver, uma incompatibilidade entre o disposto no Regulamento do DESENVOLVE (em sua redação original) e a Lei do DESENVOLVE (também em redação original, tanto assim que a Lei do DESENVOLVE foi expressamente alterada para incluir a sanção da perda do benefício no mês da impontualidade – art. 9º-A), e destas para com o disposto no art. 97, inciso V, do CTN (que nada mais é que um desdobramento do princípio constitucional geral da reserva de lei, art. 5º, inciso II da CF/88), **é prudente a aplicação do art. 168 do RPAF para remessa dos autos ao Conselho Superior do CONSEF, a fim de eventualmente comunicar tal fato às instâncias competentes, dando o tratamento que entender adequado às situações não abrangidas pela nova redação da Lei.**

6 SE O INSTITUTO DO ART. 9º-A DA LEI DO DESENVOLVE TRATA DE UMA SANÇÃO (PENALIDADE), PELO COMETIMENTO DE UMA INFRAÇÃO (IMPONTUALIDADE NO PAGAMENTO DA PARCELA NÃO INCENTIVADA DO DESENVOLVE), A LEI QUE CONCEDE TRATAMENTO MAIS FAVORECIDO AO INFRATOR (DEIXANDO DE APLICAR A PERDA DO DIREITO AO BENEFÍCIO, NO MÊS DE REFERÊNCIA DA IMPONTUALIDADE, SE ESTA FOR PURGADA ATÉ O ÚLTIMO DIA DO MÊS DO PAGAMENTO, A DESPEITO DE MANTER OUTRAS SANÇÕES) DEVE SER APLICADA RETROATIVAMENTE (ART. 106, INCISO II, ALÍNEA “C”, DO CTN)

Avançando nas postulações do Recorrente, mantida a premissa de que este CONSEF deve avaliar a aplicação da legislação por parte do Autuante, parece-nos que a hipótese comporta a aplicação da retroatividade benigna própria das normas que modificam os contornos de uma infração tributária (art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN) no que se refere aos períodos em que o atraso não atingiu o último dia útil do mês.

Veja-se, ao tempo do fato (mai/2014) o Recorrente, que admite a impontualidade, estava sujeito a uma regra jurídica que o fazia incorrer em uma infração apenada com a “perda do direito ao benefício no período de apuração”: bastava um dia de atraso, e a perda seria automática, responsabilidade objetiva (como sói ocorrer com as sanções por infração da legislação tributária, arts. 136 e 161 do CTN).

Com a alteração da Lei do DESENVOLVE (em 2017), os beneficiários desse Programa passaram a contar com regra mais branda: a impontualidade de poucos dias faz incidir juros e demais encargos, mas somente a pontualidade que ultrapasse o último dia útil do mês do pagamento fará incidir a “perda do direito ao benefício no período de apuração”. A purga da mora antes do final do mês de vencimento evita a perda do benefício de dilação de prazo, nada obstante a incidência de juros e encargos moratórios.

Um tratamento muito mais razoável, permita-se dizer.

Ora, a hipótese é exatamente aquela do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN: a impontualidade de alguns dias implica sanção menos gravosa ao sujeito passivo, que deve arcar com juros moratórios – mas está a salvo da “perda do direito ao benefício”. Fica a salvo desse agravamento que se aplica tal e qual uma multa de mora, como aquelas previstas nos incisos do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Esclareço: não me parece de se cogitar a aplicabilidade da alínea “a” (do mesmo art. 106, inciso II do CTN), pois a impontualidade não deixou de ser definida como infração. Continua a ser, e é punida com juros e acréscimos moratórios. Todavia, a penalidade mais gravosa – a perda específica do benefício – é que deixou de ser aplicável quando o atraso não se der para após o mês do pagamento.

Diante do caráter sancionatório da medida (perda do benefício em que ocorreu a impontualidade, como consta da acusação fiscal), e fixada a premissa de que a retroatividade se aplica à norma que dá tratamento mais favorecido ao infrator do que aquele aplicável no momento da infração, é de se afastar a perda do benefício, no caso concreto, já que o pagamento da parcela não beneficiada ocorreu dentro do mesmo mês.

Ou seja, se o sujeito passivo impontual com a parcela de ICMS não sujeita ao benefício do DESENVOLVE pagou dentro do mês de vencimento, mesmo antes de a Lei nº 13.816, de 21/12/2017 entrar em vigor, enquanto o fato não for julgado definitivamente (art. 106, inciso II do CTN), há de se lhe aplicar a norma posterior mais benéfica, preservando-se o seu direito ao benefício naquele período de apuração correspondente.

7 CONCLUSÃO

Do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Pedido de Reconsideração, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

Entendo, também, que se deva aplicar o art. 168 do RPAF para remessa dos autos ao Conselho Superior do CONSEF, a fim de que haja deliberação sobre a eventual comunicação às instâncias competentes desta SEFAZ, no que concerne ao reconhecimento de que a sanção da perda do benefício em relação à fração incentivada do DESENVOLVE somente veio a ser instituída em lei com a edição da Lei nº 13.816, de 21/12/2017, devendo-se dar o tratamento adequado às situações não abrangidas pela redação então dada à Lei do DESENVOLVE.

VOTO EM SEPARADO

Embora concorde com o eminentíssimo Conselheiro Relator, quanto ao acolhimento do Pedido de Reconsideração, dando provimento, e julgando o Auto de Infração Improcedente, devo discordar quanto aos fundamentos apresentados no voto, conforme adiante deixo esclarecido.

Primeiro no que diz respeito à prudente aplicação do art. 168 do RPAF para remessa dos autos ao Conselho Superior do CONSEF, a fim de eventualmente comunicar tal fato às instâncias competentes, dando o tratamento que entender adequado às situações não abrangidas pela nova redação da Lei, que foi vencido durante a sessão de julgamento, tenho o seguinte pensamento, adiante posto.

Vejamos o teor do art. 168 do RPAF:

Art. 168. Sempre que se encontrar em votação matéria contida em lei ou em ato normativo considerado ilegal, ou se já decidida em última instância pelo Poder Judiciário, observar-se-á o seguinte:

I - a autoridade julgadora deverá submeter à Junta ou à Câmara proposta à Câmara Superior do CONSEF no sentido de que represente ao Secretário da Fazenda, visando à decisão;

II - caberá à Câmara Superior do CONSEF decidir quanto a representar ou não ao Secretário da Fazenda;

III - o Secretário da Fazenda, ouvida a Procuradoria Geral do Estado, decidirá quanto à conveniência ou não de propositura de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal.

Ora, o próprio resultado deste julgamento, junto a outros oriundos da 1ª CJF, está a firmar jurisprudência neste Conselho, de aplicar a retroatividade benigna aos casos em julgamentos, ou ainda que julgados, acompanhando o pedido de reconsideração da própria PGE/PROFIS, no que se revela dispensável tal providência, que deve ser tomada em situações excepcionalíssimas. Ademais, apenas pela leitura do caput do artigo 168, não há ato normativo ou lei com matéria ilegal, nem tampouco o assunto aqui tratado decorre de julgamento em última instância do Poder Judiciário.

Quanto aos argumentos relativos ao mérito, que julgou improcedente o lançamento, por se tratar de um voto longo, abstenho-me de citar cada uma das razões que fundamentam o voto, mas apresento em breves linhas a fundamentação que entendo pertinente para acolher o pedido de reconsideração.

Trata-se da consequência jurídica de o Sujeito Passivo beneficiário do DESENVOLVE atrasar o pagamento da parcela não incentivada, sendo que no atraso se deu em relação à parcela referente a abr/2014, que em lugar de ser recolhida até o dia 09/05/2014, foi recolhida no dia 30/05/2014

Isto porque o Decreto nº 8.205, de 03/04/2002, instituidor do Programa DESENVOLVE, em seu art. 18 (redação à época da autuação) previa 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.

Após a edição do Decreto nº 18.406, de 22/04/2018, o mencionado dispositivo passou à seguinte redação: 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.

Evidente que não estamos a tratar aqui da perda do benefício do DESENVOLVE, mediante ato de incompetência do autuante, já que o Recorrente permanece com o benefício e em momento algum, foi cassado, já que para isto, se requer o devido processo legal. Mas, o que o autuante fez, não foi retirar benefício, mas simplesmente aplicar a penalidade prevista na legislação do DESENVOLVE, conforme excerto abaixo:

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. Nota: O art. 9º-A foi acrescentado pela Lei nº 13.816, de 21/12/17.

Os fatos ocorreram em 2014, e assim, poderíamos em tese, retroceder no tempo, pelo princípio da retroatividade benigna da penalidade, com fundamento no art. 5º, inc. XXXVI da Constituição Federal que estabelece que em matéria penal a lei não retroagirá, exceto para beneficiar o réu. Ainda na Constituição Federal, o art. 5º, XLVI, diz que a lei regulará a individualização da pena, e adotará, entre outras, as seguintes:

- a) privação de liberdade;
- b) perda de bens;
- c) multa;
- d) prestação social alternativa;
- e) suspensão ou interdição de direitos.

É certo que o não cumprimento do prazo, conforme estipulado pelo DESENVOLVE, implica em suspensão temporária de fruição do direito concedido no benefício fiscal. Assim, é possível caracterizar tal suspensão como penalidade à luz da Constituição Federal.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, em seu art. 106, II estabelece que a lei aplica-se a fato ou ato pretérito quando:

- a) deixe de defini-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 do imposto;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a lei vigente ao tempo de sua prática.

Ademais, este Conselho de Fazenda vem decidindo no sentido de se acatar a retroatividade benigna, advinda da alteração da legislação do DESENVOLVE, que ampliou para o último dia do mês, o recolhimento da parcela não dilatada, conforme ementa abaixo:

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACORDÃO CJF Nº 0254-11/19*

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. PAGAMENTO INTEMPESTIVO DA PARCELA NÃO SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO PARA RECOLHIMENTO. PERDA DO BENEFÍCIO. Aplicação do art.106, II do CTN (Código Tributário Nacional), referente à retroatividade benigna, em se tratando de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-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. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime.

Assim posto, voto pelo Acolhimento do Pedido de Reconsideração, e acompanho o voto do Relator, quanto improcedência do lançamento.

Auto de Infração IMPROCEDENTE. Pedido de Reconsideração PROVIDO.

VOTO DISCORDANTE

Segundo o voto do nobre Relator, o Art. 9º-A da Lei nº 7.980/01, incluído pela Lei nº 13.816/17, deve retroagir para beneficiar o Autuado, embasado no Art. 106, II, “a” do CTN, ambos os dispositivos transcritos abaixo:

“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.”

“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;”.*

A regra questionada é relativa a um benefício sob condição, ou seja, para fruição do benefício, a dilatação da parcela incentivada, faz-se necessário cumprir a condição, que é efetuar o pagamento da parcela não sujeita à dilação de prazo no vencimento regulamentar, especificamente tratado no Art. 38 da Lei nº 7.014/96, transscrito abaixo:

“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.”

Saliento que ficou comprovado nos autos que o Autuado não recolheu o imposto devido no correto vencimento, bem como não indicou qualquer equívoco no elemento quantitativo da autuação. Não há penalidade absurda em desfavor do Autuado, mas tão somente a aplicação das normas legais e regulamentares ao caso concreto.

A ideia de retroatividade do Art. 106 do CTN tem inspiração no Direito Penal, sendo que as alíneas que possibilitam a aplicação retroativa da norma tratam exclusivamente de infrações e punições,

não havendo retroatividade do tributo em si, sendo a lei aplicável sempre a vigente na data do fato gerador.

Destaco que não se aplica a denúncia espontânea ao benefício do Programa DESENVOLVE, pois o pagamento seria do imposto devido, que compreenderia o pagamento de 100% do imposto, ou seja, do imposto normal e postergado, pois as parcelas dilatadas e não dilatadas são ambos componentes da acepção “imposto devido”.

Portanto, ainda que o Autuado tenha recolhido o imposto da parcela não incentivada antes da ação fiscal, porém após a data de vencimento, resta caracterizada a condição para a não fruição do benefício da dilação do prazo de pagamento da parcela incentivada no respectivo mês.

Diversos julgamentos mais recentes deste CONSEF convergem com a posição aqui adotada, como pode ser verificado nos Acórdãos CJF nº 0104-12/14, 0087-12/18, 0091-11/18, 0293-11/18, 0327-11/18, 0151-12/19, 0177-12/19 e 0184-12/19.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Pedido de Reconsideração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **CONHECER** e **PROVER** o Pedido de Reconsideração apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299131.0002/18-3**, lavrado contra **TECNOLENS LABORATÓRIO ÓTICO FEIRA LTDA**.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO– Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Ildemar José Landin*, José Raimundo Oliveira Pinho, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Maurício Souza Passos*.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Marcelo Mattedi e Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO EM SEPARADO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO DISCORDANTE

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA – REPR. DA PGE/PROFIS