

<b>PROCESSO</b>	- A. I. Nº 279862.0002/22-7
<b>RECORRENTE</b>	- VITRO DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0224-05/22-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 19/01/2024

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0458-12/23-VD

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÕES. PROBAHIA. DIFERIMENTO. AUSÊNCIA DE RESOLUÇÃO EMITIDA PELO CONSELHO DELIBERATIVO. Não há segurança jurídica, no caso em lide, pois o sujeito passivo tem direito ao benefício apenas após a publicação da Resolução do Conselho Deliberativo do PROBAHIA, uma vez que o próprio recorrente já havia sido habilitado no regime de diferimento pela SEFAZ/BA, por meio de ato administrativo em 27/07/2017. Não pode existir um ato administrativo aprovado pela própria SEFAZ concedendo um diferimento, onde dá o benefício do pagamento do imposto de importação (ICMS) quando das saídas subsequentes e, anos depois, existir a cobrança através de auto de infração a respeito deste ato que se deu por autoridade competente, conforme preceitua os arts. 287 e 288 do RICMS. Não é admissível que a utilização do diferimento só tenha validade após a publicação da Resolução do Conselho Deliberativo do PROBAHIA, o qual foi publicado alguns anos após esta habilitação. É válido o diferimento por não se tratar de uma antecipação de todos os benefícios do PROBAHIA, mas apenas a postergação do prazo de pagamento do ICMS Importação. Sem nenhum tipo de redução da carga tributária. Infração insubstancial. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 09/03/2022, em razão da seguinte irregularidade:

*Infração 01 - 12.02.01: Deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas pelo estabelecimento, nos meses de julho de 2017, janeiro a março, junho e setembro de 2018, junho a dezembro de 2019 e fevereiro, abril, maio e novembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.872.113,64, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.*

*Consta ainda que, na qualidade de atacadista de frascos de vidro para envase de produtos da “Boticário”, o Autuado utilizou indevidamente o diferimento previsto na Resolução PROBAHIA nº 58/2020 em data anterior a 13/11/2020 (data da publicação).*

A 5ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, em decisão não unânime, mediante o Acórdão nº 0224-05/22-VD (fls. 119 a 132), com base nos votos a seguir transcritos:

### “VOTO”

*A ver as questões preliminares arguidas.*

*Alega-se que o fisco não solicitou esclarecimentos acerca das importações durante a auditoria. Não obstante ser desejável um diálogo entre o fisco e o contribuinte no percorrer da ação fiscal, no intuito de sanar eventuais dúvidas ou requisitar documentos indisponíveis nas bases de dados fazendárias, não é da essência do procedimento de fiscalização estabelecer-se o contraditório, algo totalmente diferente do exigido no processo*

administrativo tributário, no qual este princípio é compulsório.

Porém, é requisito formal dar conhecimento ao contribuinte de que está sob ação fiscal, até para inibi-lo de efetivar algum recolhimento de tributo relacionado ao período e à matéria objeto da verificação fiscal. E isto aconteceu no presente caso, posto que, via domicílio tributário eletrônico, foi a impugnante intimada para tomar ciência de que estava sendo auditada, conforme faz prova o documento juntado à fl. 07.

**Atendido, portanto, o comando contido no art. 26, II do RPAF-BA, a saber:**

*Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da:*

...  
*II - lavratura do Termo de Início de Fiscalização;*

*Quanto ao fato do sujeito passivo estar habilitado ou não para operar no regime de diferimento em face das importações dos produtos alcançados no auto de infração, esta é uma questão mais pertinente com o mérito do desenlace, a ser examinado adiante.*

Dito isso, é de se dizer que o lançamento de ofício cumpre formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua formalização, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal e a previsão normativa da multa proposta, além da assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo programa denominado “Sistema de Lançamentos de Créditos Tributários – SLCT”.

*Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.*

Considera-se prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Como dito no relatório e nos moldes do art. 147 do RPAF-BA, **indeferimos** o pedido de realização de diligência ou perícia, seja porque reputamos suficientes para formação do juízo decisório os elementos existentes no PAF, seja porque a prova dos fatos aqui relevantes independe de conhecimento técnico especializado, seja porque é de pleno conhecimento da impugnante o teor do contido no proc. SEI 015.4020.2019.0002431-55, até porque foi ele formulado pelo próprio estabelecimento autuado, tendo como objeto a concessão do benefício do diferimento sob julgamento. Inclusive seu número é referido no próprio conteúdo da Resolução Probahia 58/2020, a saber:

*O CONSELHO DELIBERATIVO DO PROBAHIA, no uso de suas atribuições e nos termos da Lei nº 7.025, de 24 de janeiro de 1997, regulamentada pelo Decreto nº 6.734, de 09 de setembro de 1997, e alterações e considerando o que consta do processo SEI nº 015.4020.2019.0002431-55, RESOLVE:*

Tem a presente cobrança fulcro no ICMS devido nas importações, para determinados produtos, considerando que o diferimento a que faz jus o **estabelecimento autuado** só passou a vigorar a partir de 13.11.2020, dia da publicação da Resolução Probahia 58/2020, anexada aos autos à fl. 61.

A antítese empresarial caminha no pensamento de que a filial autuada (CNPJ nº 56.656.382/0007-56 e IE nº 137.175.501NO) já possuía autorização fazendária para gozar do benefício fiscal, isto é, prostrar o pagamento do imposto devido na entrada da mercadoria para um outro momento da cadeia econômica. Isto se desfui do documento trazido às fls. 100 e 101, vale dizer, duas consultas tiradas dos assentamentos fazendários em momentos diferentes, nas quais se vê que desde 2017 o estabelecimento autuado, atendido pela CORAP Metro, encontrava-se habilitado (nº 9442000-9) para promover compras do exterior com o imposto estadual diferido. Inclusive as notas fiscais de importação desde aquela época mencionavam esta particularidade.

Em primeiro lugar, é de se advertir que o diferimento não implica em desoneração tributária, mas em simples prostrar do momento do adimplemento tributário. Todavia, combinado este adiamento, por exemplo, com crédito presumido a ser aproveitado nas saídas, aí sim se identifica uma renúncia fiscal.

Vale salientar, sem embargo, que a habilitação para o contribuinte operar no regime do diferimento é apenas uma questão operacional que o faz dispensar de efetuar o trânsito das mercadorias importadas com demonstração do recolhimento do ICMS. E só.

De fato, consta em favor do estabelecimento autuado uma habilitação para deslocamento do pagamento do imposto nas importações dos produtos classificados na posição 7010909 da NCM – frascos e similares em embalagens de vidro.

Esta seria, aparentemente, uma situação conflituosa, pois apesar de haver desde 2017 uma habilitação fazendária para diferimento em nome da filial autuada, a respeito das mercadorias importadas, o ato concessivo estatal do incentivo só veio em novembro de 2020, qual seja, a resolução expedida pelo Conselho Deliberativo do Probahia.

É certo que a habilitação para diferimento é emitida pela unidade fazendária de circunscrição do beneficiário,

mediante requerimento. Tem a função principal de dar trânsito às mercadorias até o seu destino, inibindo qualquer atuação dos prepostos fazendários no sentido de cobrar o tributo durante o transporte da mercadoria.

Veja-se o que diz o art. 288 do RICMS-BA:

*Art. 288. O Certificado de Habilidade para o regime de diferimento será expedido pela inspetoria fazendária do domicílio tributário do contribuinte, após requerimento formulado pelo interessado.*

*Parágrafo único. O número do Certificado de Habilidade para o regime de diferimento e a expressão “ICMS diferido - art. 286 do RICMS” deverão constar, obrigatoriamente, em todos os documentos fiscais emitidos para dar curso ao produto até o estabelecimento destinatário.*

**Mas esta habilitação, por si só, não daria o direito do sujeito passivo de deixar de pagar o tributo estadual devido nas importações.**

Tanto é que se extrai das próprias consultas relacionadas à habilitação exibidas no PAF a seguinte observação: *Os dados acima são baseados em informações fornecidas pelo contribuinte, estando sujeitos a posterior confirmação pelo Fisco*” (destacamos).

Quando o regulamento baiano do ICMS já prevê aquelas situações em que, para certas mercadorias, será adotado o diferimento, a habilitação é solicitada e aprovada em regime precário, dependendo de confirmação a posteriori dos prepostos fazendários, para saber, por exemplo, se efetivamente o contribuinte requerente opera mesmo com as mercadorias sujeitas ao diferimento e apontadas em seu pleito administrativo.

Com maior razão ainda quando o tipo de mercadoria não está previsto in abstrato na norma regulamentar, existindo apenas uma possibilidade do sujeito passivo, através de processo a ser examinado em multi instâncias, vir a buscar o incentivo por meio de um ato in concreto, mediante publicação de um ato concessivo via resolução colegiada, por exemplo, formalizada por competência de um órgão estatal específico. Repita-se: tal habilitação, embora necessária, não se mostra por si só suficiente para credenciar o contribuinte a promover importações sem precisar pagar o imposto correspondente.

Foi exatamente isto que se deu no crédito tributário ora sob apreciação: o auditor fiscal designado para examinar a escrita e documentos fiscais-contábeis do estabelecimento autuado constatou que, haja vista a Resolução PROBAHIA 58/2020, o diferimento a ele só se aplicava a partir de 13.11.2020, de sorte que as importações desembaraçadas antes desta data estariam submetidas ao pagamento do ICMS incidente.

Nem se diga que referida resolução assume caráter meramente declaratório, de apenas atestar um direito do contribuinte já adquirido anteriormente – a condição de importar certos tipos de produtos sob o regime de diferimento.

Não é isso que determina a legislação de regência, nomeadamente o regulamento do Probahia - Programa de Promoção ao Desenvolvimento da Bahia, absorvido posteriormente pelo regulamento do Fundese - Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico do Estado da Bahia.

Lembre-se que pela Lei 7.025/97 o Poder Executivo da Bahia ficou autorizado a conceder crédito presumido de ICMS em operações envolvendo empreendimentos industriais, depois estendido para muitas hipóteses de diferimento.

Inicialmente, o Probahia surgiu com regulamento próprio, aprovado pelo Dec. 840/91, em cujo art. 3º dispunha:

**CAPÍTULO II  
DO CONSELHO DELIBERATIVO  
SEÇÃO I  
FINALIDADE E COMPETÊNCIA**

*Art. 3º O Conselho Deliberativo, órgão de orientação e deliberação superior do PROBAHIA, terá por finalidade decidir sobre as diretrizes operacionais de fundos e programas, no âmbito de sua competência, deliberar sobre os projetos que lhe sejam encaminhados e orientar os mecanismos de gestão, competindo-lhe:*

...  
**III - deliberar sobre:**

*a) os pedidos de incentivos e benefícios nos termos em que lhe forem atribuídos (destacamos).*

Em seguida, com a unificação dos programas de incentivos fiscais e financeiros concedidos pelo Estado baiano, adveio o Dec. 7.798/2000, que implantou o regulamento do Fundese dedicando capítulo específico para o Probahia, designadamente no art. 45 e segs, de teor abaixo:

**CAPÍTULO X  
PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO DA BAHIA-PROBAHIA  
SEÇÃO I  
FINALIDADE**

*Art. 45. O Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia - PROBAHIA tem por finalidade:*

- I - promover a diversificação da matriz industrial do Estado;
- II - estimular a transformação no próprio Estado dos seus recursos naturais;
- III - interiorizar o processo industrial;
- IV - incentivar o aumento da capacitação tecnológica, da qualidade dos bens e da produtividade do parque industrial baiano.

*Parágrafo único. Para o cumprimento de sua finalidade o PROBAHIA poderá:*

- I - definir as políticas que visem a atração de investimentos para novos projetos industriais, agroindustriais, de mineração e outros considerados relevantes para o desenvolvimento do Estado;
- II - propor a instituição de programas de desenvolvimento que impliquem na utilização de recursos financeiros de órgãos oficiais de crédito do Estado da Bahia, observada a legislação pertinente.

*Art. 46. Compete ao Conselho Deliberativo do PROBAHIA:*

- I - aprovar seu Regimento Interno;
- II - deliberar sobre a concessão dos incentivos e benefícios (destacamos).

*Num e outro veículo normativo não restam dúvidas de que os incentivos tributários abrigados no Probahia estavam condicionados à exame e aprovação do Conselho Deliberativo que, mediante resolução, especificava quais seriam os critérios, parâmetros e bases quantitativas do benefício fiscal, inclusive o diferimento nas importações.*

*E assim foi feito: por intermédio da Resolução Probahia 58/2020, publicada no DOE de 13.11.2020, foram concedidos os favores fiscais abaixo minudenciados:*

**RESOLUÇÃO Nº 58/2020 (Publicada no Diário Oficial de 13/11/2020)**

*Concede os benefícios do Crédito Presumido e do Diferimento do ICMS à VITRO DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.*

*O CONSELHO DELIBERATIVO DO PROBAHIA, no uso de suas atribuições e nos termos da Lei nº 7.025, de 24 de janeiro de 1997, regulamentada pelo Decreto nº 6.734, de 09 de setembro de 1997, e alterações e considerando o que consta do processo SEI nº 015.4020.2019.0002431-55, RESOLVE:*

*Art. 1º - Conceder à VITRO DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., CNPJ nº 56.656.382/0007-56 e IE nº 137.175.501NO, instalada no município de Camaçari, neste Estado, nos termos do Decreto nº 6.734/97, os seguintes benefícios:*

*I- Crédito Presumido nas seguintes condições:*

- a) fixa em 80% (oitenta por cento) do imposto incidente o percentual de Crédito Presumido a ser utilizado pela empresa nas operações de saídas de embalagens de vidro para cosméticos, pelo prazo de 12 (doze) anos, contado a partir de 1º de novembro de 2020 e
- b) fixa em 75% (setenta e cinco por cento) do imposto incidente o percentual de Crédito Presumido a ser utilizado pela empresa nas operações de saídas de embalagens de vidro importadas com diferimento, não produzidas pela empresa.

*II - Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas seguintes hipóteses:*

- a) nas importações e nas aquisições no Estado e em outras unidades da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer a sua desincorporação;
- b) nas importações e nas aquisições internas com matérias-primas, materiais de decoração dos produtos, componentes e embalagens, nos termos da alínea e, inciso I e alínea g, inciso III do art. 2º do Decreto nº 6.734/97, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes da sua industrialização e
- c) nas importações do exterior, mediante autorização da Secretaria da Fazenda, de embalagens de vidro (NCM 7010.90.9) e de vidro temperado e laminado para uso automotivo (NCM 7007.11 e 7007.21), nos termos do inciso L do art. 2º do Decreto nº 6.734/97.

*Art. 2º - Fica vedada a utilização de demais créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços por parte de empresa.*

*Art. 3º - Esta Resolução entrará em vigor na data de sua publicação.*

*Sala de Sessões, 10 de novembro de 2020.*

*133ª Reunião Ordinária do Probahia  
JOÃO FELIPE DE SOUZA LEÃO*

Presidente  
 (destacamos).

Quer pelo regulamento normatizado do Programa, quer pela interpretação que se dê a incentivos de índole tributária, não se pode conferir natureza jurídica meramente declaratória à resolução emitida pelo Conselho Deliberativo do Probahia, tantas vezes aqui comentada e agora transcrita.

Ao contrário. A possibilidade de usar o diferimento nas importações dos frascos e demais embalagens de vidros estariam dependentes de manifestação conclusiva de órgão estatal específico, definido em lei, ato que necessitava de ampla divulgação via Diário Oficial, até para ser disponibilizada ao grande público para, quem sabe, havendo cabimento, ingressar até mesmo com ação popular.

Este é, em bom tom, o posicionamento defendido pelo Consef, conforme se extrai das decisões recentes abaixo delineadas, ementa e trechos reproduzidos com destaques desta relatoria:

**PROCESSO - A. I. N° 022581.0006/15-2 RECORRENTE - BOX PALMILHAS NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PALMILHAS LTDA. RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0105-02/19 ORIGEM - INFRAZ VALENÇA PUBLICAÇÃO - INTERNET: 03/07/2020 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N° 0083-12/20-VD EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS TIDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS.**

As operações objeto da autuação, cujas informações sobre datas, números de documentos, destinatários, mercadorias, valores e imposto, entre outras, dizem respeito a operações de vendas interestaduais que o sujeito passivo entendeu alcançadas pelos benefícios fiscais de crédito presumido e do **diferimento** do ICMS, concedidos pelo Programa PROBAHIA, conforme Resolução nº 08/2009, mas que o Autuante concluiu, acertadamente, que não. Após revisão procedida por Auditor Fiscal estranho ao feito, foi elaborado novo demonstrativo, reconhecendo o crédito presumido ao qual o contribuinte faz jus. Infração parcialmente elidida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

... Verifico que a **Resolução** nº 08/2009 do PROBAHIA concede crédito presumido de 95% para as saídas de palmilhas e diferimento nas importações e operações internas com insumos, embalagens e componentes, assim como nas aquisições de outros Estados, no tocante ao diferencial de alíquotas, e pelo recebimento do exterior de máquinas, equipamentos, ferramentas, moldes, modelos, instrumentos e aparelhos industriais e de controle de qualidade e demais itens correlatos.

**PROCESSO - A. I. N° 279757.0003/20-0 RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECORRIDO - NORPACK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PLÁSTICOS LTDA. RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0100-02/21-VD ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/04/2022 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N° 0041-12/22-VD EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. PERDA DO DIREITO AO BENEFÍCIO. RECOLHIMENTO A MENOS.**

Comprovado ter a empresa autuada emitido corretamente os documentos fiscais arrolados na autuação, atribuindo a suspensão da tributação diante da **existência de Resolução do Programa PROBAHIA e Habilitação para Diferimento**, não pode ser responsabilizada, sequer apenada com responsabilização por uso das mesmas pelo destinatário/adquirente diverso, de matéria-prima ou produto intermediário. Afastada a preliminar de nulidade aduzida. Negado o pedido para realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

... Considerando que as operações foram **amparadas nas formalidades das resoluções do PROBAHIA, que concedem diferimento** às aquisições de insumos por parte da adquirente dos produtos autuados destinados a contribuinte com habilitação do diferimento previsto no art. 2º, III, alíneas "a" e "e" do Decreto nº 6.734/97.

... Neste sentido, verifico que as operações realizadas pela autuada foram feitas dentro da legalidade, não lhe cabendo, neste caso específico, qualquer imputação de infração à legislação tributária da Bahia.

**PROCESSO - A. I. N° 108880.0011/19-7 RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECORRIDO - INCENOR INDÚSTRIA CERÂMICA DO NORDESTE LTDA. RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0052-03/20 ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA PUBLICAÇÃO - INTERNET: 27/01/2021 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N° 0314-12/20-VD EMENTA: ICMS. ESTORNO DE DÉBITO. IMPOSTO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO.**

O sujeito passivo logra êxito em elidir a acusação fiscal ao comprovar nos autos que a Resolução nº 27/14 encontrava-se em vigor no período fiscalizado. Infração insubstancial. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

...  
 Após análise dos documentos e fatos contidos nos autos à luz da legislação aplicável, constato que as 02 questões postas para o deslinde da controvérsia cingem-se a verificar se a **Resolução PROBAHIA nº 27/2014, garantidora do benefício do crédito presumido e diferimento do ICMS no percentual de 95%**, estava em vigor no período de outubro de 2013 a junho de 2014; bem como checar se a dicção dos §§ 4º e 5º do Decreto nº 8.205/2002 é aplicável ao presente caso, ou seja, se estava vedado ao sujeito passivo o direito a restituição dos valores recolhidos em face da não utilização do benefício previsto na mencionada Resolução.

No que tange ao primeiro aspecto da controvérsia, está consignado nos autos o posicionamento da Gerência do Setor Indústria dessa SEFAZ, provocada por diligência a ela encaminhada pela 3ª JJF visando auferir o início da fruição do benefício do crédito presumido de 95% por dez anos em continuidade ao prazo previsto na Resolução nº 08/2003.

Em atenção ao teor da diligência, este nobre órgão fazendário esclareceu (fl. 204): “o Autuado começou a utilizar o incentivo relativo ao crédito presumido do ICMS, concedido pela Resolução PROBAHIA nº 27/2014, a partir de outubro de 2013”. Por conseguinte, fica justo e claro que a empresa autuada era **detentora do direito ao benefício de 95% durante o período de outubro de 2013 a junho de 2014, em apreço**.

**PROCESSO - A. I. N° 140780.0003/18-5 RECORRENTE - BOX PALMILHAS NORDESTE IND. E COMÉRCIO DE PALMILHAS LTDA. RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0104-03/20-VD ORIGEM - INFAS SANTO ANTÔNIO DE JESUS PUBLICAÇÃO - INTERNET 17/11/2021 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N° 0256-11/21-VD EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. a) OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. b) NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.**

Contribuinte não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Deve-se reduzir o valor lançado ao equivalente a cinco por cento do imposto apurado, com vistas a dar aplicabilidade ao que preceitua a Resolução nº 08/2009, ainda vigente na época dos fatos geradores. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO PARCIALMENTE. Decisão unânime.

...  
 O exame dos extratos acostados às folhas 319 e 321, revela que as empresas Luigi Calçados Ltda. e Luigi Indústria de Calçados Ltda., somente adquiriram habilitação para operações internas com insumos a partir do exercício de 2014, mais especificamente a partir de junho e de maio de 2014, momento a partir do qual, não foi exigido imposto sobre as operações de saídas. Nesse ponto, não merece reparo a decisão de piso. Noto, todavia, que o Sujeito Passivo possuía, à época dos fatos geradores, **Resolução do PROBAHIA, nº 008/2009, que lhe garantia o gozo do benefício fiscal do crédito presumido de 95% sobre o imposto incidente nas operações de saídas, permitindo-lhe que somente fosse onerado sobre 5% do montante apurado, conforme se pode constatar pela leitura da resolução citada, cuja cópia se encontra à folha 317 do PAF**.

**PROCESSO - A. I. N° 151915.0012/17-7 RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECORRIDO - KORDSA BRASIL S.A. RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 4ª JJF nº 0075-04/18 ORIGEM - IFMT - DATMETRO PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/10/2018 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N° 0248-12/18 EMENTA: ICMS. IMPORTAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. HABILITAÇÃO PARA DIFERIMENTO ALTERADA DE FORMA UNILATERAL SEM CIÊNCIA DO AUTUADO. RECONHECIMENTO DA VALIDADE DA HABILITAÇÃO PARA DIFERIMENTO.**

Restou comprovado que o contribuinte sempre possuiu habilitação para diferimento em importações de insumos e bens do ativo fixo, e que esta habilitação foi cancelada internamente pela SEFAZ/BA, de forma unilateral e sem a ciência do sujeito passivo. Destarte, não se pode considerar inválida a habilitação para diferimento nas importações, logo, houve sim o cumprimento da obrigação acessória, condição imprescindível para usufruto do regime tributário que posterga o pagamento do imposto devido nesta operação. Infração elidida. Mantida a Decisão recorrida. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

...  
 Assim, não merece reparo a decisão recorrida em relação ao afastamento da nulidade suscitada. Em relação ao mérito, a decisão recorrida destacou que o autor da Informação Fiscal havia pontuado que a inabilitação do Autuado ao regime do diferimento foi decorrente da inscrição em dívida ativa do PAF nº 279757.0030/04-6, que ocorreu em 24/11/2012 com ajuizamento em 18/01/2013, situação que permanecia até a data do julgamento de piso.

...  
 Registrhou que o Autuado, de acordo com a Resolução nº 12/2011, de 26/04/2011, editada pelo Conselho Deliberativo do PROBAHIA, e alterada pela Resolução nº 029/2013, de 03/09/2013, obteve a concessão do benefício do diferimento do lançamento e do pagamento do imposto, nas hipóteses de recebimento do

**exterior dos produtos constantes nas Declarações de Importação objeto da autuação pelo período de 15 anos**, contado a partir de 1º de maio de 2011, transcrevendo o Art. 70 do Decreto nº 7.798/00, que trata das hipóteses de cancelamento do PROBAHIA.

Afirmou que o Autuado, à luz da Resolução nº 12/2011 do Conselho Deliberativo do PROBAHIA sempre esteve habilitado a operar no regime do diferimento, não podendo uma decisão interna da SEFAZ, não científica ao Autuado, cassar esse benefício fiscal, o que foi referendado pela sua reabilitação unilateral no referido regime no dia seguinte à lavratura do Auto de Infração.

**O § 1º do Art. 70 do Decreto nº 7.798/00, que trata das hipóteses de cancelamento do PROBAHIA, estabelece que o cancelamento do referido benefício será precedido por Resolução do Conselho Deliberativo do PROBAHIA, com fundamento em parecer da Secretaria Executiva, o que não ocorreu**.

Esta última decisão administrativa deste Conselho, aliás, remete a um importante ponto que só faz reforçar o caráter **constitutivo** da resolução colegiada do Conselho Deliberativo do Probahia.

É que pelo art. 70, § 1º, do Dec. 7798/00, o contribuinte beneficiário do Probahia que incorrer em determinadas faltas (atraso no pagamento do imposto ou conduta reprovável pela administração pública) só poderá ter o favor cancelado em decisão contida em resolução, ato normativo de natureza idêntica ao que lhe deu a fruição.

Veja-se o que determina o dispositivo:

**Art. 70 - A empresa habilitada ao financiamento do PROBAHIA terá o benefício cancelado nas seguintes circunstâncias:**

I - atrasar ou deixar de recolher o ICMS ao Tesouro do Estado por mais de 3 (três) meses consecutivos, ou mais de 6 (seis) meses alternados; Ver tópico

II - inobservar as normas legais da administração pública, inclusive infrações à legislação tributária, assim como agir com dolo ou má fé na prestação de informações sobre o projeto ou sobre a empresa. Ver tópico

**§ 1º - O cancelamento a que se refere este artigo dar-se-á por Resolução do Conselho Deliberativo do PROBAHIA com fundamento em parecer da Secretaria Executiva.**

**Ou seja, se um benefício jungido ao Probahia só pode ser eliminado via resolução, este mesmo benefício só poderá ser concedido por intermédio deste mesmo veículo normativo.**

Ato precário seria, por sua vez, a autorização concedida pelo servidor fazendário, conforme é do conhecimento da defendente, haja vista a observação contida na própria habilitação, dos dados e condições deles derivadas dependerem de confirmação fiscal ulterior.

Aliás, o pleito formulado pelo estabelecimento autuado (**SEI nº 015.4020.2019.0002431-55**) data de 2019, efetivado **bem depois** de boa parte das operações de importação afetadas pela cobrança (fatos geradores de julho de 2017 a novembro de 2020). Aliás como consta no próprio corpo da resolução.

Dai se dizer existir apenas uma aparente situação conflituosa no diferimento analisado. Inequivocamente, há de prevalecer a fruição do benefício a partir da data da publicação da Resolução Probahia 58/2020, isto é, 13.11.2020, **direcionada para o estabelecimento autuado**.

Em virtude desta precariedade jurídica – a existência de uma habilitação de diferimento, sujeito a verificação subsequente, mas não dispondo do ato normativo concessivo primordial para dele poder fazer pleno uso, deveria a empresa, à luz das competências estabelecidas nos regulamentos do Probahia e do Fundese, formular no mínimo uma consulta ao Estado para saber se dita habilitação já o credenciaria a diferir o pagamento do ICMS nas compras oriundas do exterior. Afinal, a ninguém é dado ignorar a lei, vale a pena lembrar a vetusta máxima do direito.

O suposto paradigma administrativo trazido na peça impugnatória não serve para alicercear a tese defensiva. Ali já existia uma resolução expedida pelo colégio deliberativo do Probahia. Aqui a resolução só veio em novembro de 2020. E a autuação pega fatos geradores ocorridos anteriormente a dezembro deste mesmo ano.

Em verdade, o Ac. CJF 0248-12/18 usado como precedente só faz reforçar a postulação estatal. Concedido o diferimento via resolução, o seu cancelamento só poderia ser efetivado também via resolução, circunstância que mostra claramente a força constitutiva deste ato normativo individual.

Conseguida a resolução do Conselho Deliberativo é que, passo seguinte, far-se-ia a postulação administrativa de habilitação. Não esta vir primeiro que aquela. Todavia, isto acontecendo, por inadvertência, não faz transformar referida habilitação em ato jurídico de efeitos constitutivos, pelo menos no caso ora sob apreciação.

**Por todos estes motivos, fica rejeitado o argumento empresarial.**

Um outro ponto defensivo central diz respeito ao fato de ter havido mudança do critério jurídico do lançamento, ao arreio do mandamento contido no art. 146 do CTN.

Reza o dispositivo:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa **no exercício do lançamento** somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução (destacamos).*

Não se enxerga aplicabilidade deste comando normativo neste PAF.

*Em primeiro lugar, não houve lançamento anterior algum que pudesse sofrer qualquer tipo de alteração.*

*Em segundo lugar, não houve conduta de ofício praticada pelo autuante – tampouco decisão administrativa ou judicial – que contrariasse entendimento anterior. O que existia, em verdade, era uma habilitação de diferimento expedida pela Sefaz a título precário, provocada pelo contribuinte, mas dependente de ulterior confirmação – a publicação de resolução pelo Conselho Deliberativo do Probahia.*

*Simplesmente os servidores públicos estaduais que atuaram nas alfândegas, à vista da habilitação cadastrada na base de dados fazendária, diante do desembarque aduaneiro, deram **livre trânsito às mercadorias importadas**, no trajeto entre o ponto de desembarque até a entrada no estabelecimento da empresa, em respeito ao determinado no art. 288 do RICMS-BA, novamente aqui reproduzido:*

*Art. 288. O Certificado de Habilidação para o regime de diferimento **será expedido** pela inspetoria fazendária do domicílio tributário do contribuinte, **após requerimento** formulado pelo interessado.*

*Parágrafo único. O número do Certificado de Habilidação para o regime de diferimento e a expressão “ICMS diferido - art. 286 do RICMS” deverão constar, obrigatoriamente, em todos os documentos fiscais emitidos para dar curso ao produto até o estabelecimento destinatário (destacamos).*

*Neste contexto, o que sucedeu foi a circunstância da Fazenda Pública, ao auditar os atos de comércio praticados dentro do prazo decadencial e acerca dos fatos geradores ocorridos em certo período, ter constatado que o defensor não dispunha ainda de autorização estatal para operar no regime jurídico do diferimento. De forma que, neste momento sim, o lançamento de ofício foi efetivado.*

*Por fim, é de se apreciar o argumento de que, no mínimo, não seriam devidos os consectários do tributo (multa, juros e atualização), à vista do parágrafo único do art. 100 do CTN, porquanto a impugnante seguiu uma prática administrativa efetuada reiteradamente, na medida em que os prepostos fazendários lotados na aduana liberavam as mercadorias importadas sem pagamento do imposto.*

*Em verdade, o mesmo fio de raciocínio desfiado anteriormente deve ser também aqui empregado. A prática administrativa que se verificou foi a circunstância operacional de se dar livre trânsito às mercadorias importadas do desembarque até o estabelecimento autuado, à vista de uma habilitação de diferimento expedida precariamente e que só se prestava para as finalidades estatuídas no art. 288 regulamentar retro transcrito. Não há que se falar em violação à moralidade administrativa e à segurança jurídica, por conseguinte.*

*Nunca será demasia sublinhar que a impugnante só conquistou o direito ao diferimento do recolhimento do ICMS nas importações das embalagens de vidro quando a Resolução 058/2020 foi publicada no DOE. Não antes disto.*

*Veja-se a inteligência do dispositivo do CTN:*

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

*Observe-se que a regra trata de normas complementares às normas contidas nas leis e decretos, entre outros veículos impositivos.*

*Além das supostas práticas administrativas – no PAF ora sob análise - apenas dispensarem o deslocamento das mercadorias com a prova do recolhimento do imposto, é de dizer que elas só complementam o que disser a lei ou o decreto, sem jamais poder contrariá-las. É o caso, por exemplo, da norma ser **omissa** de qual documento fiscal ser o indicado para acobertar determinada operação, se do tipo 1 ou do tipo 2, o contribuinte optar pelo tipo 1 e reiteradamente o fisco, à vista desta escolha, nada fizer contra a emissão deste tipo de documento. Aí, sim, após a prática administrativa frequente de não contestar a emissão do documento do tipo 1, não pode um preposto fiscal, vezes depois, ante a falta de clareza ou ante a lacuna da lei, entender que o documento correto é do tipo 2.*

*Aqui a situação é bem diferente: a legislação é clara ao estabelecer que, para o sujeito passivo fazer jus ao benefício do diferimento, será preciso obter **primeiro** uma decisão do Conselho Deliberativo do Probahia, externada via resolução.*

Vale a pena repetir os comandos normativos inseridos nos Decs. 840/91 e 7798/2000:

**Dec. 840/91:**

**CAPÍTULO II  
DO CONSELHO DELIBERATIVO  
SEÇÃO I  
FINALIDADE E COMPETÊNCIA**

*Art. 3º O Conselho Deliberativo, órgão de orientação e deliberação superior do PROBAHIA, terá por finalidade decidir sobre as diretrizes operacionais de fundos e programas, no âmbito de sua competência, deliberar sobre os projetos que lhe sejam encaminhados e orientar os mecanismos de gestão, competindo-lhe:*

...  
**III - deliberar sobre:**

a) os **pedidos de incentivos e benefícios nos termos em que lhe forem atribuídos** (destacamos).

...

**Dec. 7798/2000:**

*Art. 46. Compete ao Conselho Deliberativo do PROBAHIA:*

I - aprovar seu Regimento Interno;

II - **deliberar sobre a concessão dos incentivos e benefícios** (destacamos).

Prática administrativa nenhuma – se é que assim podemos caracterizar a conduta estadual na alfândega – poderá superar o mandamento contido em decretos estaduais, expedidos pelo Governador do Estado, publicados na Imprensa Oficial e, portanto, de conhecimento de todos os contribuintes, inclusive do estabelecimento autuado.

Não importa se, através de outros expedientes administrativos, havia posicionamentos fazendários descabidos tocando no assunto. **O único caminho legal** disponibilizado para o contribuinte conseguir o almejado benefício seria através de requerimento formal feito junto ao Conselho Deliberativo do Probahia, com atendimento de todas as exigências contidas na legislação aplicável (carta-consulta, projeto industrial, documentos de viabilidade econômica e técnica, dados de geração de emprego etc.).

Ante o exposto, é de se considerar o auto de infração **PROCEDENTE**, devendo o servidor fazendário competente alterar a habilitação para fazer consignar que os efeitos do diferimento devem valer a partir de 13.11.2020.

**VOTO DISCORDANTE**

Peço vénia para discordar totalmente do excelente e bem fundamentado voto proferido pela Relatoria. Considero que o ato administrativo, de competência da SEFAZ-Ba, habilitando o contribuinte no regime de diferimento, ato praticado no ano 2017, mais precisamente, no dia 27/07/2017, alcançando as operações de importação do exterior de embalagens de vidro, produziu plenos efeitos, visto que:

1 – o ato de habilitação foi praticado por autoridade competente – o ato de habilitação ao diferimento do ICMS está no campo de competência da autoridade fazendária, conforme determina os artigos. 287 e 288, do RICMS/Ba, (Decreto nº 13.780/2012), dispositivos regulamentares que estabelecem as seguintes normas (destaques em negrito):

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

*Art. 288 - O Certificado de Habilitação para o regime de Diferimento será expedido pela inspetoria fazendária do domicílio tributário do contribuinte, após requerimento formulado pelo interessado.*

*Parágrafo único. O número do Certificado de Habilitação para o regime de diferimento e a expressão “ICMS diferido - art. 286 do RICMS” deverão constar, obrigatoriamente, em todos os documentos fiscais emitidos para dar curso ao produto até o estabelecimento destinatário.*

2 - No caso concreto o contribuinte efetivamente obteve da Administração Fazendária a habilitação para importar embalagens de vidro do exterior, produtos enquadrados na NCM 7010909, sem a obrigação efetuar o pagamento do imposto de forma antecipada, logo após o desembaraço das mercadorias na alfândega. A Administração Fazendária, em ato de sua competência, e antecipando-se à Resolução do Conselho Deliberativo do PROBAHIA, habilitou o contribuinte, concedendo-lhe o direito de recolher o

*tributo incidente na importação das embalagens de vidro para outra etapa de circulação, quando das saídas subsequentes dos produtos.*

*Por conta da habilitação fazendária ao deferimento alterou-se tão somente os prazos de pagamento do ICMS-Importação, sem qualquer medida que implicasse em redução da carga tributária nessas operações. No caso específico a habilitação deferida pela SEFAZ-Ba nada tem haver com o benefício do PROBAHIA, que vai mais além, e estabelece, após publicação da Resolução concessiva, em novembro de 2020, diminuição de carga tributária e dos valores a serem recolhidos em favor do erário estadual, através do direito à dedução na conta corrente fiscal do imposto de créditos presumidos. Por meio da Resolução do PROBAHIA é que se concretiza efetivamente o benefício fiscal com a redução da carga tributária.*

*Conforme foi consignado no voto da Relatoria, a habilitação para o contribuinte não implica em desoneração tributária, mas simples prostrar do momento do adimplemento da obrigação tributária. Trata-se de uma questão operacional que está sob o crivo de conveniência da Administração Fazendária e no campo de interesse legítimo do particular, cuja implementação se dá por meio da dispensa ao sujeito passivo de efetuar o trânsito de mercadorias importadas com a demonstração do recolhimento do ICMS.*

*Sob os enfoques acima expostos é de se concluir que o ato administrativo de habilitação do deferimento praticado pela SEFAZ-Ba, em 2017, em favor do contribuinte, não pode ser fracionado ou interpretado de forma segmentada, para produzir efeitos na etapa de circulação das mercadorias, logo após o desembarque aduaneiro, e, posteriormente ser considerado inválido pela própria Administração, anos depois, em 2022, através de cobrança do imposto via lançamento de ofício.*

*Não pode a Administração Pública praticar atos ou ter comportamentos contraditórios, gerando expectativas posteriormente frustradas em relação aos administrados. No caso em exame, prevalecendo a autuação, incorreria o Estado na vedação de comportamento contraditório, situação que pode ser resumida na expressão latina “venire contra factum proprium”, que significa exatamente: **vedação do comportamento contraditório**.*

*O “venire contra factum proprium” encontra respaldo, nas relações de direito privado e de direito público, notadamente no Direito Administrativo, nas situações em que uma pessoa, por um certo período de tempo, comporta-se de determinada maneira, gerando expectativas em outra de que seu comportamento permanecerá inalterado. Em vista desse comportamento, existe um investimento, a confiança de que a conduta será a adotada anteriormente, mas depois de referido lapso temporal, é alterada por comportamento contrário ao inicial, quebrando-se dessa forma a boa-fé objetiva (confiança) e a segurança jurídica.*

*Existem, portanto quatro elementos para a caracterização do “venire”: **comportamento, geração de expectativa, investimento na expectativa gerada e comportamento contraditório**.*

*O “nemo potest venire contra factum proprium” surge ao lado de outras figuras, como um modelo concreto e específico a refutar todo comportamento contrário à boa-fé, à confiança e, logicamente, à segurança das relações jurídicas, seja no âmbito do direito privado ou do direito público.*

*Dessa forma, considerando o acima exposto, acolhemos a postulação defensiva de mérito, sustentada no argumento de que o efeito jurídico do ato concessivo do Benefício do PROBAHIA, através da Resolução publicada em 2020, é meramente declaratório em relação ao deferimento do ICMS, visto que a Administração Fazendária, de forma antecedente, já havia habilitado o contribuinte naquele específico regime de pagamento do ICMS-Importação, desde 2017, não podendo a Fazenda Estadual conceder e anos depois invalidar o seu próprio ato, sob pena de afrontar o RICMS-Ba e os princípios da boa fé objetiva e da segurança jurídica, consagrados na vedação de comportamentos contraditórios (“venire contra factum proprium”).*

*Voto, portanto, pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 142 a 155), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, onde, após um breve relato dos fatos, suscitou a nulidade da autuação em razão da ineficiência e omissão quanto ao processo fiscalizatório instaurado, no qual não houve qualquer ato de comunicação, ou seja, não lhe foi exigido a apresentação de documentos ou esclarecimentos.

Disse ter ficado evidente tal situação, pois teria comprovado que seria habilitado a realizar importações com deferimento do imposto desde 27/07/2017, conforme a Habilitação de Diferimento nº 9442000-9, caso tivesse recebido alguma comunicação neste sentido, sendo que tal informação consta em todas as notas fiscais de importação das mercadorias questionadas.

Afirmou que o fato da Resolução ter sido publicada em 2020, reflete tão somente a mora e desorganização do Estado, que demorou mais de três anos para formalizar algo que já estava registrado e com a situação ativa em seu sistema, sendo que o Art. 57 do Decreto nº 7.798/00 estabelece o prazo máximo de 60 (sessenta) dias para análise dos pedidos formulados pelos contribuintes.

Aduziu que o RICMS/12 estabelece diversas hipóteses de diferimento e inclui, nos seus Arts. 287 e 288, o regramento que expressamente condiciona a fruição do benefício a que o destinatário possua Certificado de Habilidação, concedido pela repartição fiscal do seu domicílio tributário, condição suficiente para o aproveitamento do regime de diferimento, havendo evidente inovação da Decisão de piso ao declarar que tal habilitação teria caráter precário, sendo que o entendimento deste CONSEF é claro pela sua necessidade, citando ementa do Acórdão CJF nº 0248-12/18.

Asseverou que não há nenhum dispositivo na legislação baiana que estabeleça que a publicação da Resolução seja ato condicionante para o gozo do benefício fiscal, sendo este o único fundamento para a autuação, além de que as autoridades fiscais detinham todos os meios cabíveis para averiguar se possuía autorização para se beneficiar do diferimento do ICMS nas operações de importação.

Acrescentou que a exigência do ICMS incidente na importação das mercadorias configura evidente modificação do critério jurídico pela autoridade fiscal, pois as mercadorias passaram pelo procedimento do desembaraço aduaneiro, por meio do qual são verificadas as mercadorias importadas e o recolhimento dos tributos incidentes na operação, tendo sido liberadas as mercadorias sem apreensão ou lavratura de Auto de Infração.

Concluiu que o entendimento posterior de que o ICMS seria devido configura alteração de critério jurídico que, nos termos do Art. 146 do CTN, só poderia ser efetivada para fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução, acostando doutrina e ementa de Decisão do STJ no AgRg no REsp 1347324/RS.

Discorreu sobre a impossibilidade de imposição de multas e juros, por aplicação do Parágrafo único do Art. 100 do CTN, já que observou fielmente as práticas reiteradas das autoridades fiscais em relação ao seu próprio caso, que sempre chancelavam importações com a aplicação do benefício do diferimento, citando doutrina e ementa de Decisão do STJ no REsp 98.703/SP.

Requeru o processamento do Recurso Voluntário para que seja efetuado o cancelamento do lançamento ou, subsidiariamente, o afastamento da exigência de multa e juros.

Protestou pela conversão em diligência, caso os julgadores entendam necessários, bem como pela produção de todas as provas em direito admitidas, em atenção ao princípio da verdade material, manifestando seu interesse na realização de sustentação oral no momento do julgamento.

Esta 2ª CJF, em sessão de julgamento, decidiu encaminhar o presente processo em DILIGÊNCIA para a PGE/PROFIS, solicitando que seja exarado parecer jurídico de forma a responder se o efeito jurídico do ato concessivo do benefício do PROBAHIA, através da Resolução nº 58/2020, outorgado em 13/11/2020, é meramente declaratório em relação ao diferimento do ICMS ou é constitutivo do direito ao benefício? (fls. 179 e 180).

A PGE/PROFIS exarou parecer, acolhido pela PGE/PROFIS/NCA, no qual concluiu que a Resolução nº 58/2020 consiste em um ato administrativo de efeitos constitutivos, cuja eficácia se opera “ex nunc”, ou seja, a partir da sua concessão pelo Estado (fls. 183 a 188).

O Autuado apresentou manifestação ao parecer da PGE/PROFIS, onde defendeu que a sua conclusão não deve ser acolhida, pois é contraditória, pois a habilitação é que concede permissão para o diferimento, já que não há necessidade de possuir a habilitação apenas para dar “curso do produto ao estabelecimento”, o que poderia ser efetuado apenas com a nota fiscal da importação.

Destacou que o Decreto nº 7.798/00, que regulamenta os benefícios concedidos através do PROBAHIA, faz referência a todo momento ao processo de habilitação para viabilizar o aproveitamento do benefício, transcrevendo os Arts. 53 e 54 da retrocitada norma regulamentar.

Disse que existem prazos a serem cumpridos pelo Conselho Deliberativo do PROBAHIA, os quais não superam 60 (sessenta) dias, conforme os Arts. 57 a 59 do Decreto nº 7.798/00, os quais colacionou, mas a Resolução nº 58/2020 só foi publicada 3 (três) anos após a sua habilitação, refletindo evidente descaso da administração pública e evidenciando que só estava usufruindo do seu direito, expressamente reconhecido por autoridade competente, em plena boa-fé, tendo a

referida Resolução o condão de confirmar e ratificar os atos jurídicos formalizados durante a vigência da habilitação.

Requer a reforma da Decisão recorrida para que seja efetuado o cancelamento do Auto de Infração, por estar comprovado que estava habilitado ao benefício do deferimento do ICMS ou pela evidente mudança de critério jurídico configurada pela atitude das autoridades fiscais, ou, ao menos, o afastamento da cobrança de multa e juros, tendo em vista que as operações realizadas se pautaram em atos reiterados da administração pública.

**VOTO VENCIDO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS e multa em razão da falta de recolhimento do imposto devido pelas importações tributadas pelo estabelecimento pela utilização indevida do deferimento previsto na Resolução PROBAHIA nº 58/2020, em data anterior à sua publicação, que ocorreu em 13/11/2020.

Constatou que não foram juntados novos documentos ou quaisquer outras provas após a interposição do Recurso Voluntário, exceto pela manifestação ao parecer da PGE/PROFIS.

Saliento que a conversão do processo em diligência ou perícia não se constitui em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo administrativo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos, não sendo, portanto, um meio de defesa, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo.

Consoante os termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99, indefiro o pedido de diligência, pois os dados constantes no processo são suficientes para a minha apreciação.

O Autuado suscitou a nulidade da autuação em razão da ineficiência e omissão quanto ao processo fiscalizatório instaurado, no qual não houve qualquer ato de comunicação, ou seja, porque não lhe foi exigido a apresentação de documentos ou esclarecimentos, bem como pela alteração do seu critério jurídico.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto e sua base de cálculo apurados conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Observo ainda que consta no processo que o Autuado teve ciência expressa do início da fiscalização em 04/01/2022, conforme o Termo de Ciência do Início da Fiscalização (fl. 07).

Destaco que não há nenhum dispositivo na legislação que obrigue ao Auditor Fiscal a intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos ou apresentar documentos, ao constatar o cometimento de uma infração, sendo possível a verificação da situação do Autuado mediante a consulta aos sistemas informatizados da SEFAZ/BA.

Também não há porque se cogitar a alteração do critério jurídico por esta SEFAZ/BA, já que a liberação de mercadorias no desembaraço aduaneiro, o que é efetuado mediante a aposição de visto na Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS - GLME, não consiste em um procedimento definitivo de fiscalização, conforme estabelecido no Art. 200, § 2º do RICMS/12, *in verbis*:

*“Art. 200. A Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS - GLME será emitida pelo contribuinte em três vias quando a operação for desonerada do imposto, que, após serem visadas pelo fisco, terão a seguinte destinação:*

*I - 1ª via: importador, devendo acompanhar a mercadoria ou bem no seu transporte;*

*II - 2ª via: fisco federal ou recinto alfandegado - retida por ocasião do desembaraço aduaneiro ou entrega do bem ou mercadoria;*

*III - 3ª via: fisco da unidade federada do importador.*

*§ 1º O depositário do recinto alfandegado do local onde ocorrer o desembaraço aduaneiro, após o “visto” da GLME da unidade federada do importador, efetuará o registro da entrega da mercadoria no campo 8 da GLME.*

*§ 2º O visto da GLME não tem efeito homologatório, sujeitando-se o importador, adquirente ou o responsável solidário ao pagamento do imposto, das penalidades e dos acréscimos legais, quando cabíveis.  
...” (grifo nosso)*

Esta posição tem sido frequente neste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJFs nºs 0294-11/19, 0048-12/21-VD e 0140-12/21-VD, conforme pode ser observado no trecho transcrito abaixo, extraído do voto exarado no Acórdão CJF nº 0140-12/21-VD:

“...  
*Certamente que a alegação defensiva atinente à emissão da GUIA PARA LIBERAÇÃO DE MERCADORIA ESTRANGEIRA SEM COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO ICMS – GLME, não se sustenta, haja vista que a liberação da mercadoria está passível de reexame e confirmação pela Fiscalização. Ou seja, não se trata de uma liberação definitiva, homologatória, aliás, registre-se, como ocorreu no caso em exame, tendo em vista que a autuação decorreu justamente do reexame pela Fiscalização dos elementos que compuseram o procedimento de importação, o que culminou com a presente autuação.*  
...”

A liberação do Certificado de Habilitação de diferimento foi um procedimento administrativo que não constituiu o direito do Autuado em ter suas operações abarcadas por este regime de tributação, o que só ocorreu com a publicação da Resolução PROBAHIA nº 58/2020, em 13/11/2020.

Tanto é assim que este CONSEF expediu a Súmula nº 10, na qual consta que é “*dispensado o Certificado de Habilitação de diferimento quando o benefício for concedido por Resolução do Programa DESENVOLVE*”.

E a competência do Conselho Deliberativo do PROBAHIA para a concessão de incentivos foi determinada no Decreto nº 7.798/00, que implantou o regulamento do FUNDESE dedicando capítulo específico para o PROBAHIA, no seu Art. 46, *in verbis*:

“Art. 46. Compete ao Conselho Deliberativo do PROBAHIA:

- I - aprovar seu Regimento Interno;
- II - deliberar sobre a concessão dos incentivos e benefícios.”

Portanto, não se aplica o fundamento contido no Art. 100, III, e seu parágrafo único, do CTN, para a não imposição de multa e de acréscimos moratórios em relação aos valores de imposto não recolhidos.

Ressalto que o instituto do Diferimento, em tese, não é um benefício, mas nos casos em que é previsto que seu encerramento ocorra em razão de uma operação beneficiada, pode fazer parte do próprio benefício, mas o importante é que o Diferimento só pode ser concedido por Decreto, não podendo ser um ato concessivo o ato administrativo que visa apenas controlar as referidas operações, até porque falta competência ao Servidor que realiza o ato para efetivar a sua concessão.

Neste diapasão, no caso concreto, não verifiquei a prática de atos ou a existência de comportamentos contraditórios, de forma a gerar expectativas posteriormente frustradas em relação ao Autuado, mas de procedimento corriqueiro da fiscalização, consistente na liberação precária de mercadorias no desembaraço aduaneiro para posterior fiscalização da correta aplicação da legislação tributária.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## VOTO VENCEDOR

Peço vênia para discordar do excelente e bem fundamentado voto proferido pelo relator.

Em concordância com o explanado no voto discordante, porém vencido, do julgamento de piso, não há segurança jurídica, no caso em lide, do sujeito passivo obter o direito do benefício apenas após a publicação da Resolução do Conselho Deliberativo do PROBAHIA. Uma vez que o próprio

recorrente já havia sido habilitado no regime de diferimento pela SEFAZ/BA, por meio de ato administrativo em 27/07/2017.

Ora, não pode existir um ato administrativo aprovado pela própria Secretaria da Fazenda concedendo um diferimento, onde dá o benefício do pagamento do imposto de importação (ICMS) quando das saídas subsequentes e, anos depois, existir a cobrança através de auto de infração a respeito deste ato. Considerando que o ato de habilitação se deu por autoridade competente, conforme preceitua os arts. 287 e 288 do RICMS, não é admissível que a utilização do diferimento só tenha validade após a publicação da Resolução do Conselho Deliberativo do PROBAHIA, o qual foi publicado alguns anos após esta habilitação.

É válido salientar que o diferimento não se trata de uma antecipação de todos os benefícios do PROBAHIA, mas apenas a postergação do prazo de pagamento do ICMS Importação. Sem nenhum tipo de redução da carga tributária.

Como muito bem pontuado no voto discordante da JJF, transcrevo trecho do mesmo:

*"Não pode a Administração Pública praticar atos ou ter comportamentos contraditórios, gerando expectativas posteriormente frustradas em relação aos administrados. No caso em exame, prevalecendo a autuação, incorreria o Estado na vedação de comportamento contraditório, situação que pode ser resumida na expressão latina “venire contra factum proprium”, que significa exatamente: vedação do comportamento contraditório.*

*O “venire contra factum proprium” encontra respaldo, nas relações de direito privado e de direito público, notadamente no Direito Administrativo, nas situações em que uma pessoa, por um certo período de tempo, comporta-se de determinada maneira, gerando expectativas em outra de que seu comportamento permanecerá inalterado. Em vista desse comportamento, existe um investimento, a confiança de que a conduta será a adotada anteriormente, mas depois de referido lapso temporal, é alterada por comportamento contrário ao inicial, quebrando-se dessa forma a boa-fé objetiva (confiança) e a segurança jurídica.”*

Por todo o exposto, não se pode admitir tal insegurança jurídica, onde a SEFAZ/BA concede um benefício de diferimento, através de autoridade competente, e anos depois invalidar, desconsiderar, a sua própria autorização do ato administrativo concedido em 2017.

Portanto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do auto de infração, PROVENDO o Recurso Voluntário.

## VOTO EM SEPARADO

De fato, como destacado, no voto do i. Relator Conselheiro a aposição de visto na Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS - GLME, não consiste em um procedimento definitivo de fiscalização, conforme estabelecido no § 2º , do Art. 200, do RICMS/BA, in verbis:

***§ 2º O visto da GLME não tem efeito homologatório, sujeitando-se o importador, adquirente ou o responsável solidário ao pagamento do imposto, das penalidades e dos acréscimos legais, quando cabíveis.***  
..." (grifo nosso)

Todavia não se trata aqui de revisão de um ato administrativo imperfeito, mas tão somente um argumento trazido aos autos, pelo defendant, para justificar que a operação objeto da autuação, à época dos fatos, fora validado por um agente público competente respaldado em um ato administrativo perfeito, consubstanciado no ato de habilitação do diferimento de incidência do imposto, objeto do presente lançamento, por autoridade competente, em linha com o que preceitua os arts. 287 e 288 do RICMS/BA, in verbis:

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

*Art. 288 - O Certificado de Habilitação para o regime de Diferimento será expedido pela inspetoria fazendária do domicílio tributário do contribuinte, após requerimento formulado pelo interessado.*

No caso concreto, em análise, o contribuinte efetivamente obteve da Administração Fazendária do Estado da Bahia a habilitação para importar embalagens de vidro do exterior, produtos enquadrados na NCM 7010909, sem a obrigação de efetuar o pagamento do imposto no desembarque aduaneiro das mercadorias. É o que se pode constatar acessando o “Histórico de

*Habilitação de Diferimento*” do Sistema INC – Informações do Contribuinte na base de dados as SEFAZ/BA.

Sobre o outro argumento do i. Relator Conselheiro trazido em seu voto, relativo a Súmula nº 10, deste Conselho de Fazenda, na qual consta que é “*dispensado o Certificado de Habilitação de diferimento quando o benefício for concedido por Resolução do Programa DESENVOLVE*”, para justificar a manutenção da decisão de piso de subsistência da autuação, vejo, com a devida vênia, que não traz qualquer serventia ao objeto da autuação.

Aliás, este argumento traz subsidio para referendar o voto discordante vencedor, ao qual me alinho, pois a Súmula nº 10, abrange os casos em que, não havendo o Certificado de Habilitação de Diferimento, em que no Estado da Bahia é obrigatório para usufruir do benefício do diferimento nos termos dos arts. 287 e 288 do RICMS/BA, o contribuinte pode usufruir de tal beneficio fiscal, quando este beneficio for concedido por Resolução do Programa DESENVOLVE.

No caso em tela, à época dos fatos, o Contribuinte possuía o Certificado de Habilitação para o regime de Diferimento expedido pela inspetoria fazendária de sua circunscrição e, a partir de 13/11/2020, com a publicação da Resolução PROBAHIA nº 58, veio apenas referendar o que já havia sido concedido pela autoridade fiscal competente anteriormente, não trazendo qualquer referência de que a autorização do diferimento anterior a esta citada resolução estaria inválida.

Do exposto, acompanho a divergência, pela IMPROCEDÊNCIA do auto de infração, PROVENDO o Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, PROVER o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 279862.0002/22-7, lavrado contra VITRO DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO\* – Conselheiros: Gabriel Henrique Silva Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo, Camila Magnavita da Fonseca Camargo, João Vicente Costa Neto\* e João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes.

VOTO VENCIDO – Conselheiro: Marcelo Mattedi e Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2023.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

MARCELO MATTEDE SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO

GABRIEL HENRIQUE SILVA OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - VOTO EM SEPARADO

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS