

PROCESSO - A. I. N° 298943.0103/12-3  
RECORRENTE - PROQUIGEL QUÍMICA S/A. (POLICARBONATO)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0126-03/13  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET - 19/12/2013

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0393-12/13

**EMENTA. ICMS.** PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NO CÁLCULO DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Demonstrado nos autos que o sujeito passivo ao apurar o benefício deixou de excluir parcela das operações tributáveis não vinculadas ao benefício DESENVOLVE provocando erro na parcela sujeita a dilação e o consequente recolhimento a menos do imposto devido. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra a Decisão que julgou Procedente o presente Auto de Infração, através do Acórdão 0126-03/13 constante às fls. 373 a 377, sendo o lançamento datado de 13 de dezembro de 2012, com exigência no valor de R\$ 1.956.996,18 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte infração:

*Recolhimento do ICMS efetuado a menor, em decorrência de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa Desenvolve, constando ainda da acusação que a empresa incorreu em equívoco quando deixou de excluir parcela de operações tributadas não vinculadas ao Programa, gerando erro na parcela sujeita a dilação de prazo, conforme demonstrado.*

A Decisão de piso foi no seguinte sentido:

*"Cuida o presente Auto de Infração do recolhimento do ICMS efetuado a menos, em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve, nos meses de janeiro a março, junho e novembro de 2008 e abril e maio de 2009.*

*O autuado se insurgiu contra o lançamento aduzindo inicialmente que a apuração da exigência fiscal baseou-se retroativamente em procedimentos fixados pela IN n° 27/2009, de 02 de junho de 2009.*

*Em relação à apuração atinente ao exercício de 2008 apontou como falha do lançamento o fato de não ter sido considerado no levantamento fiscal na parcela "Outros Créditos" na linha "CNVP - Créditos Fiscais não Vinculados ao Projeto", fl. 06, os valores relativos aos créditos provenientes do ativo imobilizado, R\$64.780,76, em janeiro, R\$70.370,52, em fevereiro, R\$66.190,47, em março R\$79.604,71, em junho e R\$136.129,13, em novembro, constantes no livro Registro de Apuração do ICMS, fls. 306 a 345, contrariando a IN n° 27/2007. Colacionou demonstrativo, fl. 281, para comprovar que com essas correções o débito fica reduzido para R\$1.081.076,47.*

*No tocante à apuração relativa ao exercício de 2009, além de protestar pela não consideração dos créditos provenientes do ativo imobilizado nos valores de R\$394.426,68, em abril, fls. 350 e 354, e R\$504.954,97, em maio, fls. 358 e 362, asseverou que a fiscalização não considerou na apuração do débito no mês de abril o montante de R\$27.516,90. Colacionou demonstrativo, fl. 282, para comprovar que com essas correções o débito apurado pela fiscalização deixa de existir.*

*De plano convém esclarecer que, não resta dúvida alguma nos autos que a pretensão do autuado é incluir nos "Demonstrativo Parcela Normal de ICMS Recolhido a Menor", fls. 06 e 19, da parcela "Outros Créditos" no item "CNVP - Créditos Fiscais não Vinculados ao Projeto", créditos provenientes de operações de aquisições para o ativo imobilizado, assertiva essa confirmada, inclusive ao se compulsar os correspondentes registros no livro Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS, constantes dos autos.*

*Ora, é sabido que o "Saldo Apurado no Mês" decorre do confronto integral entre o somatório de todos os débitos com todos os créditos decorrentes de todas as operações escrituradas em cada mês. Ou seja, nesse*

contexto, é evidente que na apuração do saldo mensal são contempladas as operações vinculadas e não vinculadas ao Desenvolve. Já o Demonstrativo elaborado pela fiscalização, dentre outros objetivos, busca discriminar os ajustes necessários para apuração do SDOVD - Saldo Devedor Operações Vinculadas ao Desenvolve. Ajustes esses que consistem no expurgo, tanto os débitos fiscais pela diminuição, como os créditos fiscais pelo acréscimo, de valores escriturados decorrente de todas as operações não vinculadas ao projeto.

Portanto, os créditos fiscais oriundos da aquisição de ativo imobilizado da empresa decorrem de operações intrinsecamente vinculadas ao projeto incentivado, o que não é o caso, por exemplo, dos créditos oriundos do programa Faz Universitário, que não estão vinculados ao projeto. Assim, é inconcebível a pretensão do impugnante de incluir os créditos fiscais provenientes do ativo imobilizado na parcela “Outros Créditos” do CNPV.

O art. 3º do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, estatui expressamente que o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder dilação de prazo de até 72 meses para o pagamento de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo. Nesse diapasão, inequivocamente se infere que o saldo devedor mensal, sob o qual incidirá a dilação de prazo para pagamento do imposto, deve ser constituído exclusivamente de operações próprias, entre elas, sem dúvida alguma, figura a atinente à aquisição de bens para o ativo imobilizado.

Observo que a IN 54/2009, alterada pela IN 27/2009, citada pelo autuado e que teve vigência de 03/06/2009 até 29/10/2009, portanto, em data posterior a ocorrência dos fatos geradores, consta em seu item “2.2. Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNPV) são os decorrentes das seguintes operações: [...] 2.2.18. Entrada de bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial aprovado - 1.550 e 2.550;”. Em que pese a vigência desse dispositivo normativo ter ocorrido em data posterior aos fatos, ora apurados, convém salientar que a instrução normativa não cria nem amplia obrigações, eis que tem o cunho meramente orientador para facilitar o cumprimento da determinação legal, que no caso do Desenvolve decorre da Lei nº 7.980/2001. Logo, não se trata de aplicação retroativa de norma, mesmo porque, sequer foi citada no enquadramento legal da infração objeto do Auto de Infração. No entanto, independente do aspecto temporal da vigência da IN 27/09 invocada pela defesa, o seu teor tem a serventia de reiterar e explicitar a total impropriedade da pretensão do autuado, uma vez que os créditos fiscais em questão são de operação de bens do ativo imobilizado vinculados ao projeto.

Nesse aspecto, não merece reparo a apuração efetuada pela fiscalização que resultou na acusação fiscal, ora em lide.

No que diz respeito à alegação defensiva relativa ao Débito de R\$27.516,90 no mês de abril de 2009, de que não fora contemplado no levantamento fiscal, ao compulsar os demonstrativos às fls.19 e 23, e o LRAICMS, fls. 122 e 244, verifico que assiste razão ao impugnante, haja vista que os valores apontados deveriam constar no item 1.1 - Débitos Operações Estabelecimentos. Constatou que no levantamento fiscal não foi considerado o valor correto das operações com CFOP 6.119, que deveria ser R\$152.947,83, fl. 244, e não R\$130.516,03, com consta no Demonstrativo Analítico, fl. 23, bem como o valor de R\$5.085,05, referente ao CFOP 5.152, fl. 122, não foi computado pelos autuantes. Entretanto, fica patente que essas correções, embora devidas, se implementadas resultam em agravamento da exigência lançada de ofício, o que não é cabível ao teor do art. 156 do RPAF-BA/99.

Isto posto, recomendo a autoridade fazendária competente para seja examinada a possibilidade de mediante nova ação fiscal apurar a existência de valores remanescentes não alcançados no presente autuação no mês de abril de 2009, sendo cabível a utilização pelo sujeito passivo da espontaneidade prevista no RPAF-BA/99, até que novo procedimento fiscal porventura seja iniciado.

Concluo pela subsistência da infração.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Cientificado do julgamento, o sujeito passivo, através de seu defensor apresentou Recurso Voluntário (fls. 388 a 394), no qual afirma ser empresa industrial habilitada ao Programa de Desenvolvimento Industrial de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, conforme Resolução nº 48/2003, tendo direito a financiar uma parte do saldo devedor apurado pelo estabelecimento em cada período de apuração, obrigando-se a recolher a outra parcela à vista.

Destaca, que à época dos fatos geradores não havia regulamentação clara a respeito da forma de cálculo do incentivo, especialmente em relação ao modo de separar as operações incentivadas daquelas que não têm o incentivo para “consolidar” a apuração do ICMS.

Neste sentido, o Superintendente de Administração Tributária elaborou a Instrução Normativa nº 27/2009, estabelecendo parâmetros a serem promovidos pelo Contribuinte para o cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa Desenvolve.

Ocorre que, a fiscalização utilizou-se dos procedimentos de apuração fixados na referida Instrução Normativa para cobrança de crédito tributário em períodos de apuração anteriores (Janeiro/2008, Fevereiro/2008, Março/2008, Junho/2008, Novembro/2008, Abril/2009 e Maio/2009), ou seja, aplicou retroativamente a norma tributária.

Destaca que, à época dos fatos geradores, aplicou as práticas reiteradamente observadas pela administração, somente alteradas em 2009, com advento da referida Instrução, pelo que, no mínimo, inaplicável a cobrança de juros e imposição de penalidade, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Todavia, este entendimento não merece prosperar, seja por estar respaldado em ato normativo posterior a ocorrência dos fatos geradores, ou, sucessivamente, pela observância das práticas observadas, à época, pela própria Administração, afastando a cobrança de juros e multa.

Aponta que no exercício de 2008, verifica-se que a fiscalização desconsiderou os valores relativos a “Outros Créditos” na linha “CNVP - Créditos fiscais não vinculados ao projeto”, contrariando o procedimento adotado pela Instrução Normativa nº 27/2009.

Ademais, a fiscalização incluiu apenas os valores relativos ao projeto do “Faz Universitário”. Isto é, não incluiu os valores relativos aos créditos provenientes do ativo imobilizado.

Cumpre destacar que, a Instrução Normativa nº 27/2009 estabelece o seguinte procedimento para a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de DESENVOLVE: apura-se o saldo devedor total (todos os créditos subtraídos de todos os débitos), excluem-se deste montante os débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado e incluem-se os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado, chegando-se ao “*SDPI - Saldo Devedor Passível de Incentivo pelo DESENVOLVE*”.

No referido caso, observa-se que o fato da fiscalização ter desconsiderado os valores relativos a “Outros Créditos” na linha “CNVP - Créditos fiscais não vinculados ao projeto”, provocou uma redução do valor do saldo devedor passível de incentivo e, consequentemente, do valor do benefício fiscal concedido.

Com efeito, ao incluir os valores desconsiderados pela fiscalização, observa-se que a cobrança exigida passaria de R\$ 1.455.364,95 (um milhão, quatrocentos e cinqüenta e cinco mil, trezentos e sessenta e quatro reais e noventa e cinco centavos) para R\$ 1.081.076,47 (um milhão, oitenta e um mil, setenta e seis reais e quarenta e sete centavos).

Apresenta a seguinte demonstração:

ESTADO DA BAHIA  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

DEMONSTRATIVO PARCELA NORMAL DE ICMS RECOLHIDO A MENOR							
ANO : 2008		Janeiro	Fevereiro	Março	Junho	Novembro	Total
A SAM - SALDO APURADO NO MÊS I.E.: 75.099.799		1.510.777,64	1.094.155,14	1.438.209,35	213.888,33	1.136.593,85	
Débitos ICMS transferidos de 75.123.401 Para 75.099.799		1.491.935,49	817.569,89	961.729,33	-	939.557,00	
1 (-) DNPV - Débitos Fiscais não Vinculados ao Projeto							
1.1 Débitos Operações Estabelecimento I.E. 75.099.799 (*)		75.031,15	41.727,52	283.601,75	7.302,86	2.818,53	
Débitos Operações Estabelecimento I.E. 75.123.401 (*)		323.522,44	197.381,78	160.761,75	206.903,81	510.077,02	
1.2 Outros débitos:							
.ICMS Diferencial de alíquota 75.099.799		-		-	-	-	
.ICMS Diferencial de alíquota 75.123.401							
Estorno de Créditos 75.123.401				26.906,06	-	-	
<b>B TOTAL 1</b>		<b>398.593,59</b>	<b>239.109,30</b>	<b>444.363,50</b>	<b>214.206,67</b>	<b>512.895,55</b>	
2 (+) CNPV - Créditos Fiscais não Vinculados ao Projeto							
2.1 Créditos Operações Estabelecimento I.E. 75.099.799 NO (*)		49.771,58	10.111,58	-	-	-	
Créditos Operações Estabelecimento I.E. 75.123.401 NO (*)		7.787,85	-	3.466,45	64.063,80	-	
2.2 Outros créditos							
. Faz Universitário/Aquisição do ativo imobilizado + estorno de débito		64.780,67	70.370,52	110.995,61	83.987,86	140.812,28	
<b>C TOTAL 2</b>		<b>122.340,10</b>	<b>80.482,10</b>	<b>114.462,06</b>	<b>148.051,66</b>	<b>140.812,28</b>	
ANO : 2008		Janeiro	Fevereiro	Março	Junho	Novembro	
<b>3 SDOVD - Saldo Devedor Operações Vinculadas ao Desenvolve (A-B+C)</b>		<b>1.234.564,15</b>	<b>935.527,94</b>	<b>1.108.307,91</b>	<b>147.733,32</b>	<b>764.510,58</b>	
3.1 PINI - Parcela ICMS NÃO INCENTIVADA - PISO Resolução 48/2003		28.265,21	28.265,21	28.265,21	28.265,21	32.536,79	
3.2 SDPI - Saldo Devedor Passível Incentivo SDOVD (3) - PINI (3.1)		1.206.298,94	907.262,73	1.080.042,70	119.468,11	731.973,79	
4 PII - Parcela ICMS Incentivada (90%)		1.085.669,05	816.536,46	972.038,43	107.521,30	658.776,41	
<b>APURAÇÃO DO SALDO</b>							
D SALDO DEVEDOR CONF. RAICMS		1.510.777,64	1.094.155,14	1.438.209,35	213.888,33	1.136.593,85	
5 PII - Parcela ICMS Incentivada (4)		1.085.669,05	816.536,46	972.038,43	107.521,30	658.776,41	
6 ICMS normal a Recolher (D - 5)		425.108,59	277.618,68	466.170,92	106.367,03	477.817,44	
7 Valor recolhido mediante DAE		178.841,37	134.783,20	169.188,62	46.756,52	142.436,49	
8 Abatimento ICMS com Certificado de Crédito				-	-	-	
9 Total Quitação ICMS (7+8)		178.841,37	134.783,20	169.188,62	46.756,52	142.436,49	
<b>ICMS NORMAL RECOLHIDO A MENOR</b>							
<b>TOTAL ICMS NORMAL RECOLHIDO A MENOR</b>		<b>246.267,22</b>	<b>142.835,48</b>	<b>296.982,30</b>	<b>59.610,51</b>	<b>335.380,95</b>	<b>1.081.076,47</b>
(*) Vide Demonstrativo Analítico Parcela Mensais Envolvidas no Cálculo do Desenvolve, Anexo							
<b>O Fiscal deixou de apurar outros créditos não incentivados</b>		<b>64.780,67</b>	<b>70.370,52</b>	<b>67.190,47</b>	<b>79.304,71</b>	<b>136.129,13</b>	

Para o exercício de 2009, verifica-se que a fiscalização não considerou na apuração do Débito o montante de R\$ 27.516,90. Ademais, desconsiderou os valores de R\$ 394.426,28 e R\$ 504.954,97, relativos a “Outros Créditos”.

Destaca, ainda, que, tais valores também correspondem ao ativo imobilizado, conforme análise do livro Registro de Apuração do ICMS. Logo, caso tivesse adotado o procedimento estabelecido pela Instrução Normativa 27/2009, teria apontado um saldo credor de R\$ 145.985,42 e não saldo devedor a pagar, consoante demonstração abaixo:

DEMONSTRATIVO PARCELA NORMAL DE ICMS RECOLHIDO A MENOR				
ANO : 2009		Abril	Maio	TOTAL
A SAM - SALDO APURADO NO MÊS I.E.: 75.099.799		574.622,29	598.639,29	
Débitos ICMS transferidos de 75.123.401 Para 75.099.799		311.570,62	-	
1 (-) DNPV - Débitos Fiscais não Vinculados ao Projeto				
1.1 Débitos Operações Estabelecimento I.E. 75.099.799 (*)		21.074,13	5.580,50	
Débitos Operações Estabelecimento I.E. 75.123.401 (*)		217.073,57	437.698,19	
1.2 Outros débitos:				
.ICMS Diferencial de alíquota 75.099.799		-	291,01	
.ICMS Diferencial de alíquota 75.123.401		-	9.417,54	
<b>B TOTAL 1</b>		<b>238.147,70</b>	<b>452.987,24</b>	
2 (+) CNPV - Créditos Fiscais não Vinculados ao Projeto				
2.1 Créditos Operações Estabelecimento I.E. 75.099.799 NO (*)		-	-	
Créditos Operações Estabelecimento I.E. 75.123.401 NO (*)		92.503,43	14.979,05	
2.2 Outros créditos				
. Faz Universitário/Aquisição do ativo imobilizado + estorno de débito		394.426,28	504.954,97	
<b>C TOTAL 2</b>		<b>486.929,71</b>	<b>519.934,02</b>	
ANO : 2009		Abril	Maio	
<b>3 SDOVD - Saldo Devedor Operações Vinculadas ao Desenvolve (A-B+C)</b>		<b>823.404,30</b>	<b>665.586,07</b>	
3.1 PINI - Parcela ICMS NÃO INCENTIVADA - PISO Resolução 48/2003		32.536,79	32.536,79	
3.2 SDPI - Saldo Devedor Passível Incentivo SDOVD (3) - PINI (3.1)		790.867,51	633.049,28	
4 PII - Parcela ICMS Incentivada (90%)		711.780,76	569.744,35	
<b>APURAÇÃO DO SALDO</b>				
D SALDO DEVEDOR CONF. RAICMS		574.622,29	598.639,29	
5 PII - Parcela Incentivada (4)		711.780,76	569.744,35	
6 ICMS normal a Recolher (D - 5)		-	28.894,94	
7 Abatimento ICMS Devido com Certificado Crédito				
8 Valor recolhido através de DAE		86.239,33	88.641,03	
9 Total Quitações ICMS (7+8)		86.239,33	88.641,03	
<b>ICMS NORMAL RECOLHIDO A MENOR</b>				
<b>TOTAL ICMS NORMAL RECOLHIDO A MENOR</b>		<b>(86.239,33)</b>	<b>(59.746,09)</b>	<b>(145.985,42)</b>
(*) Vide Demonstrativo Analítico Parcela Mensais Envolvidas no Cálculo do Desenvolve, Anexo				

Conclui, pois, em relação ao exercício de 2009, que não houve recolhimento a menor, conforme sustentado pela fiscalização, razão pela qual requer que o Recurso seja conhecido e provido, reformando o Acórdão recorrido.

Parecer opinativo da PGE/PROFIS de fls. 415 a 419, analisa o feito, adotando o relatório contido no julgado de fls. 373 a 384, apontando que o Recurso apresentado nada mais é do que repetição dos argumentos já expostos na defesa. Após pontuar que o lançamento atende aos requisitos do artigo 39 do RPAF/99, no mérito, posiciona-se no sentido de que a Instrução Normativa 27/2009 não inova em relação à legislação, diante de seu caráter interpretativo, se prestando apenas a trazer esclarecimentos aos contribuintes e à própria fiscalização acerca dos pontos específicos da legislação tributária estadual, que vigorava à época da ocorrência dos fatos geradores.

Adentra no programa DESENVOLVE, e após breve histórico do mesmo, entende que a não inclusão, no cálculo do ICMS beneficiado pelo Programa de créditos estranhos à atividade incentivada e aprovada pelo Conselho Deliberativo do mesmo, é norma intrínseca a própria lei que o instituiu.

Entende que não encontra amparo jurídico a alegação que a fiscalização teria pautado o lançamento em norma criada posteriormente aos fatos geradores, porquanto a regra da Instrução Normativa é norma intrínseca à Lei nº 7.980/2001 que instituiu o Programa em tela.

Afirma que o conjunto probatório acostado aos autos é suficiente para comprovar que a infração, não tendo o recorrente se desincumbido de fazer prova contrária à autuação, submete-se à regra do artigo 143 do RPAF/99.

Por tais razões, entende que o Recurso Voluntário não deva ser provido.

## VOTO

A alegação recursal a ser enfrentada, de início, refere-se ao argumento de que a fiscalização aplicou de forma retroativa disposição normativa, para embasar a autuação, no caso presente, a Instrução Normativa nº 27/2009, a qual estabelece parâmetros a serem promovidos pelo Contribuinte para o cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa Desenvolve, programa do qual o recorrente é beneficiária.

Analizando os fatos postos, entendo que o referido diploma normativo, embora datado de 2009, possui caráter meramente interpretativo, até pelo fato de tanto a Lei instituidora do referido benefício fiscal (Lei nº 7.980/2001), quanto a sua regulamentação (Decreto nº 8.205/2002) serem anteriores aos fatos geradores.

Ocorre que, na forma estatuída pelo Código Tributário Nacional (CTN), especialmente no inciso I do artigo 106 que "*a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.*"

Isso porque a regra, é a irretroatividade da Lei, especialmente em matéria tributária, que possui gênese na aliena 'a' do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, o qual dispõe que "*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III- cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...).*"

Tal princípio, encontra-se de forma genérica, nos direitos e garantias individuais, especialmente no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição brasileira, impedindo seja um tributo cobrado em face de fatos geradores havidos em período pretérito ao da égide da lei que os haja instituído ou majorado.

Trata-se de verdadeira garantia de segurança jurídica de um direito subjetivo atinente ao contribuinte, parte teoricamente mais fraca da relação a qual é submetido em razão do poder de tributar do Estado, com o fito de assegurar certeza quanto a atos pretéritos praticados, direcionando a atuação da lei nova, seja ela mais gravosa, seja ela criadora de novos encargos ou ônus, para o futuro, isto é, de modo prospectivo.

Eduardo Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário. p. 186, assim entende a respeito: "*(...) não é inoportuno afirmar que não existem 'exceções' ao princípio da irretroatividade tributária. De*

*fato, não há tributo que a tal regra não se submeta. (...) as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei 'interpretativa' e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo 'exceção'. (...)."*

Esta é a regra geral. Todavia, como visto linhas acima, o mencionado artigo 106 do CTN nos fala acerca da possibilidade de retroação da norma legal, quando meramente interpretativa, a qual parte da doutrina entende inaplicável, diante de ferir o princípio da segurança jurídica.

Em que pese tais críticas, os Tribunais Superiores não vislumbram qualquer vício de constitucionalidade acerca do dispositivo contido no mencionado diploma legal, razão pela qual o mesmo deva ser aceito.

Como exemplo, posso citar o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da validade de lei interpretativa, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores à referida legislação editada, conforme manifestação do Pleno quando da apreciação de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 605/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello:

*"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. CARÁTER RELATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA (...).*

*1. É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.*

*2. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.*

*3. (...)*

*4. (...)*

*5. Na medida em que a retroação normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.*

*6. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade".*

Dito isso, analisemos a natureza jurídica da Instrução Normativa. A princípio, ela nada mais é do que ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhista, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.

Sua função precípua é a de completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto ou em uma outra norma, jamais inovando o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar a colidir com Leis ou decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis.

A Instrução Normativa diz o que os agentes do órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como descreve a respeito das atribuições que devem ser seguidas por aqueles parâmetros específicos naquele ato administrativo, ou seja, e em síntese, trata-se de ato administrativo o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.

Dito isso, observo que a Instrução normativa não cria, modifica ou extingue norma. Apenas e tão somente a interpreta, e aclara a aplicação de norma posta.

O entendimento do Poder Judiciário é pacífico no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos secundários, somente auxiliares à lei e, logo, não podem extrapolar o que está disposto na norma.

O STF, no que diz respeito à hierarquia normativa, tem entendimento pacificado desde 1991 (o qual é aplicado até hoje nas decisões dos tribunais e do STJ), e que não deixa dúvidas com

relação a posição hierárquica e validade das Instruções Normativas, como o da ADI 531/DF relatada pelo Ministro Celso de Melo:

*"As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário. Cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas Leis, tratados, convenções internacionais, ou Decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as Leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoria e de dependência."*

Da mesma forma, posso mencionar Decisão prolatada na ADI 536/DF a respeito:

*"Ementa: - CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA: NATUREZA. CTN , ART. 110 . I. Os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias tem por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais. CTN , art. 100 , I. Destarte, se essa interpretação vai além da lei, a questão e de ilegalidade e não de inconstitucionalidade, pelo que esse ato normativo não está sujeito a jurisdição constitucional concentrada. II. Precedente do Supremo Tribunal Federal : ADIn n. 311- 9- DF. III. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida".*

Tal instrumento normativo, como visto, ato administrativo puro, destina-se ao corpo da administração pública, interpretando norma legal já vigente.

Dito isso, e à vista dos argumentos recursais trazidos, não posso acolher tal argüição de aplicação retroativa da IN 27/2009, diante do fato de que a Instrução Normativa mencionada não inovou, criou regra, ou derrogou norma vigente, sendo a mesma perfeitamente aplicável ao caso em tela, diante de sua própria natureza, vez que acima de tudo, o recorrente deveria atentar para os dispositivos legais reguladores do Programa DESENVOLVE, no caso, repita-se a Lei que o instituiu e o decreto que o regulou (8.205/2002).

Assim, contrariamente ao argumentado pelo recorrente, a Instrução Normativa não teve aplicação retroativa, até pelo fato da autuação estar estribada nos artigos 2º e 3º do Regulamento do Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.250/2002.

Quanto ao argumento de ser inaplicável a cobrança de juros e imposição de penalidade, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do CTN, de igual forma, não posso acolher, diante do fato de que a multa possuir a devida e necessária previsão legal, na Lei nº 7.014/96, além do fato da cobrança ter se dado via lançamento de ofício.

Também não pode prosperar o argumento de que a empresa seguiu as práticas adotadas pela "administração", no que diz respeito aos fatos motivadores do presente Auto de Infração, diante de que a Administração Pública deve se pautar única e exclusivamente pela Lei, e esta conforme já dito diversas vezes, encontrava-se em pleno vigor à época dos fatos geradores.

Digno de registro também, é o fato de que no sistema jurídico brasileiro, ao contrário de alguns países, pelo fato de prevalecer a disposição normativa, não se apresenta como prática para o cumprimento de obrigações tributárias, os usos e costumes, como pretende o recorrente, sendo a conduta do sujeito ativo pautada exclusivamente, reitere-se, pela obediência à Lei, muito embora não esteja negando os costumes como fonte de direito, fique bem claro.

Quanto aos demais argumentos trazidos em sede recursal, nada mais são do que aqueles já colacionados em sua defesa, e devidamente apreciados pelo *a quo*, o qual os rechaçou, apontando, inclusive, a necessidade de ser avaliada nova ação fiscal, tendo em vista a constatação de ter o fisco cobrado valor a menor do que o efetivamente devido, consoante se denota de sua observação, ora transcrita:

*"No que diz respeito à alegação defensiva relativa ao Débito de R\$27.516,90 no mês de abril de 2009, de que não fora contemplado no levantamento fiscal, ao compulsar os demonstrativos às fls. 19 e 23, e o LRAICMS, fls. 122 e 244, verifico que assiste razão ao impugnante, haja vista que os valores apontados deveriam constar no item 1.1 - Débitos Operações Estabelecimentos. Constatou que no levantamento fiscal não foi considerado o valor correto das operações com CFOP 6.119, que deveria ser R\$152.947,83, fl. 244, e não R\$130.516,03, com consta no Demonstrativo Analítico, fl. 23, bem como o valor de R\$5.085,05, referente ao CFOP 5.152, fl. 122, não foi computado pelos autuantes. Entretanto, fica patente que essas correções, embora devidas, se*

*implementadas resultam em agravamento da exigência lançada de ofício, o que não é cabível ao teor do art. 156 do RPAF-BA/99".*

De igual forma, pelo fato do benefício do programa DESENVOLVE estar circunscrito aos produtos elencados na Resolução que o concedeu, não pode o recorrente, como deseja, incluir no cálculo da parcela incentivada, elementos que não estejam diretamente ligados à produção de tais produtos, a título de crédito, como postulado.

Quanto aos valores apurados que o recorrente entende equivocados, não consigo vislumbrar qualquer erro cometido pelos autuantes que possa ser revisto, inclusive, analisando as planilhas acostadas ao Recurso Voluntário relativamente a rubrica outros créditos nos anos de 2008 (meses de janeiro, fevereiro, março, junho e novembro) e 2009 (meses de abril e maio), se referirem a elementos igualmente já analisados pela Junta de Julgamento Fiscal, bem como pela não especificação de referência de tais rubricas, especialmente aquela denominada "outros créditos", no caso, as denominadas "estornos de débito" e ativo imobilizado", vez que não apresentada qualquer documentação hábil a sustentar a validade de aproveitamento das mesmas, sendo que em relação ao "programa Faz Universitário", tal questão, igualmente já foi abordada e repelida na primeira instância, com a qual concordo, não podendo ser deduzidas da apuração da parcela de imposto incentivada.

Por todos os motivos expostos, entendo que o Recurso Voluntário não deva ser provido.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298943.0103/12-3, lavrado contra **PROQUIGEL QUÍMICA S/A. (POLICARBONATO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.956.996,18**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 27 de novembro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS