

PROCESSO - A. I. Nº 269190.0003/18-1
RECORRENTE - WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0092-03/19
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/10/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0267-12/19

EMENTA: ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DO PRAZO PARA PAGAMENTO. Restou evidenciado que o Autuado efetuou o recolhimento a menos do imposto, em decorrência do seu equivocado entendimento de que todas as suas operações estariam sujeitas ao benefício do projeto incentivado. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3º JJF Nº 0092-03/19, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 17/12/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$3.098.349,26, em razão de uma única infração descritas a seguir.

Infração 01 - “Recolheu a menor o ICMS 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”.

“Contribuinte beneficiado pela Lei nº7.980 de 12 de dezembro de 2001 que instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, Resolução nº114/2006, alterada pela Res.º64/2008. O Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE (instituído pela Lei nº7.980 de 12 de dezembro de 2001, regulamentado pelo Decreto nº8.205 de 03 de abril de 2002) tem o objetivo de fomentar e diversificar a matriz industrial e agro industrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado da Bahia. Neste sentido, seus incentivos fiscais têm por finalidade estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes. Portanto, o valor do ICMS incentivado será obtido unicamente em função do objetivo do programa e, assim, qualquer operação fora deste citado objetivo não é alcançada e nem pode ser beneficiada pelo programa DESENVOLVE tal como a operação de compra e transferência de mercadoria para comercialização, venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, inclusive prestação de serviço. Mesmo no caso de remessa interestadual para industrialização, os incentivos previstos neste Decreto somente incidirão sobre a parcela produzida na Bahia. Assim, em conformidade com o exposto, foram refeitos os cálculos do valor de ICMS relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo, sendo excluídas as operações não beneficiadas pelo Programa DESENVOLVE, considerando o piso estabelecido em resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE para efeito de cálculo da parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo”.

“A fiscalização recalculou, mês a mês, a parcela do saldo devedor mensal de ICMS passível de incentivo, conforme demonstrativo de apuração anexado a este auto de infração (ANEXO 1). Foram expurgados da apuração do ICMS passível de incentivo os débitos e créditos de ICMS não vinculados ao DESENVOLVE, em conformidade com a Instrução Normativa 27/2009. Verifica-se, da análise dos registros fiscais, que TODAS as saídas dos produtos acabados Nitrogênio, Oxigênio ou Argônio, independentemente do tipo de acondicionamento, se deram com uso de CFOP de produção própria (ANEXO 6). Logo, todas as saídas destes produtos ocorreram com a aplicação do benefício. Deste modo, nenhum crédito oriundo de entradas destes itens - ainda que em outro tipo de acondicionamento, ou mesmo com aplicação equivocada de CFOP 1152 ou 2152 (entradas para comercialização) - foi objeto de expurgo, para efeito de cálculo da parcela do saldo devedor mensal de ICMS passível de incentivo”.

“Integram os demonstrativos desta infração as planilhas ANEXO 1 ao ANEXO 8, cópias de documentos e

arquivos eletrônicos, notas fiscais eletrônicas e Escrituração Fiscal Digital, devidamente autenticados e anexados ao presente auto fração”.

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 18/12/18, e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 18/02/19, peça processual que se encontra anexada às fls. 41 a 56. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu representante legal, o qual possui os devidos poderes, conforme instrumento de substabelecimento e procuração constantes nos Autos à fls. 58/60 e 61/62.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 07/05/2019 (fls. 94 a 104) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

VOTO

Inicialmente,verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto,a multa e sua respectiva base de cálculo,evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome,do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo,além dos dispositivos da legislação infringidos.

No mérito, o lançamento do crédito fiscal objeto do presente contraditório, se refere à acusação de haver o Impugnante recolhido a menos o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo, prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve.

Depreendo dos autos,que o erro a que se refere a acusação fiscal, foi de ter o autuado adotado no cálculo para definição da parcela dilatável do ICMS mensal devido, parcelas não albergadas pela Legislação do programa DESENVOLVE, (Decreto Estadual nº8.205/2002, Instrução Normativa nº27/09 e Resolução nº 114/2006).

Nessa esteira, acusam os Autuantes de haver o sujeito passivo utilizado nos cálculos, as operações de compra e transferência de mercadoria para comercialização, venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, inclusive prestação de serviço, parcelas estas que foram desprezadas no recálculo objeto do levantamento do débito fiscal, resultando no presente Auto de Infração sob demanda.

A defesa circunscreveu que o âmago da questão para o deslinde da celeuma inaugurada com sua impugnação, seria a interpretação do comando regulamentar constante do artigo 3º do Decreto Estadual nº8.205/2002, que determinaria como alcançados pelo benefício da dilação do prazo de pagamento ou do desconto para pagamento à vista,as operações próprias da Impugnante, pois acredita que o termo “operações próprias”, se refere a todas as operações realizadas pela Autuada, e portanto, não caberia a restrição imposta pelos Autuantes.

Por sua vez, os Autuantes insistem que a terminologia “operações próprias” de que trata a Resolução nº114/2006 e o Decreto Estadual n.º8.205/2002, são aquelas relativas ao projeto de ampliação da WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE S/A, exclusivamente para produzir gases industriais, e que, portanto limitam-se às compras de matérias prima e demais produtos utilizados para a fabricação do produto, objeto do projeto de ampliação incentivada, jamais podendo alcançar as transferências de mercadorias recebidas para revenda, venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, ou contratações de prestação de serviço.

Visitando a legislação objeto da demanda, temos:

Decreto Estadual nº8.205/2002

“Artigo 3º - O conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.” (grifos nossos)

Resolução nº114/2006

“Art. 1º. Considerar habilitado aos benefícios do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia — DESENVOLVE: o projeto de ampliação da WHITEMARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE S.A., CNPJ nº 24.380.578/0029-80, localizado no município de Camaçari, neste Estado, para produzir gases indnstriais, sendo-lhe concedido os seguintes benefícios:

II — dilação de prazo de 72(setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe 1, da Tabela 1, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.” (grifos nossos)

Como se pode observar e interpretar a prima facie, é peremptória a conclusão de que os dispositivos acima reproduzidos, querem de fato restringir o benefício fiscal, ao qual se referem, às “operações próprias” da

Impugnante.

Todavia, como jamais nenhuma regra de interpretação de texto, seja ele jurídico ou não, poderia admitir de forma contrária, é preciso que se busque a cognição da norma em sua inteireza, destarte, não posso olvidar de que o regramento não se refere às “operações próprias” de forma geral, mas, tão somente, a parcela desta totalidade, que esteja intimamente ligada ao saldo devedor ocorrido “em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado”.

Feita essa preleção de esclarecimento inicial e adentrando à análise e avaliação dos argumentos defensivos, constato que não assiste razão à defesa, quando busca se albergar sob o argumento de que o termo “operações próprias”, abrange todas as operações de circulação de mercadoria realizadas pelo estabelecimento da Impugnante, pois essa interpretação só seria plausível se a norma em questão (art.1º, inciso II da Resolução nº114/2006 e o Art. 3º do Decreto Estadual nº8.205/2002), não restringisse a aceção do termo “operações próprias”, a parcela desta totalidade que esteja intimamente ligada ao saldo devedor, em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado.

Trata-se de conclusão óbvia, a de que não se pode interpretar a norma em tela, restringindo a cognição quanto ao que representa isoladamente o termo “operações próprias”, como defende a Impugnante para fins de que seja prestigiada a interpretação literal, pois o que está em voga, não é o significado isolado da referida terminologia, e sim a conotação que a norma quis impor à mesma. Portanto, não há do que se falar em interpretação literal que socorra aos anseios da defesa.

Afasto também os argumentos defensivos, quando busca espeque em analogias sobre a utilização do multencionado termo em outras passagens da legislação do ICMS, pois conforme o caso, pode a inteligência da norma adotar o termo “operações próprias” em sua aceção integral, não lhe restringindo ou delimitando o seu universo, e esse fato, não pode servir de esteio ao desiderato defensivo.

Não prospera também a alegação defensiva de que fora atribuído ao um termo técnico “operações próprias”, que possui um significado corrente na legislação, outro sentido completamente diverso daquele usual, sob pena de violação do comando contido no artigo 146 do Código Tributário Nacional, pois conforme explicado, não se trata de interpretação do termo, o próprio comando normativo por não aquiescer com a significado geral do termo, lhe impôs a limitação. A contrario sensu, caso a norma não limitasse o seu significado, valeria a sua aceção geral. Portanto, a interpretação utilizada pelos Autuantes, não foi deliberadamente revista para punir o contribuinte, como quis fazer entender a defesa.

Quanto ao questionamento defensivo, “da Impossibilidade de Impor à Impugnante o ônus de produção de prova negativa”, não admito como crível que a Impugnanante, empresa de grande porte, tenha qualquer dificuldade em determinar exatamente quais produtos comercializados decorreram do projeto de ampliação de seu parque industrial.

Ademais, os autuados comprovaram por meio de documentos, planilhas e da escrituração fiscal (fls. 12 a 34 e mídia à fl. 36), o cometimento da infração, ou seja, que o ICMS foi calculado e recolhido a menor pelo Autuado, em decorrência do seu equivocado entendimento de que todas as operações estariam sujeitas ao benefício do DESENVOLVE.

Portanto, não posso aquiescer também com tal argumento defensivo, sobretudo considerando que se a empresa autuada não dominasse essa competência (determinar quais produtos comercializados decorreram do projeto de ampliação), não poderia ter obtido a habilitação para usufruir do benefício em tela.

Em relação aos pisos do ICMS a serem pagos regularmente, é um dos parâmetros para que se apartem os débitos de ICMS gerados antes da ampliação, segundo o projeto incentivado, do delta gerado a partir dos investimentos incentivados. A limitação quanto as parcelas de “operações próprias” para o cálculo, refere-se ao outro parâmetro que restringe o incentivo aos produtos fabricados na planta industrial, objeto do programa DESENVOLVE. O primeiro refere-se à exclusão do que a empresa vinha recolhendo, e o segundo, à circunscrição a apenas ao que a empresa produz em função do projeto incentivado.

Assim, não assiste razão à defesa, quanto a mais este argumento, de que apartado o valor do piso base de recolhimento, estariam albergadas pelo benefício todas as demais operações da empresa.

É evidente que as outras operações sujeitas ao ICMS, apesar de igualmente relevantes para empresas industriais como a Impugnante, que às vezes comercializa mercadorias vindas de outros estabelecimentos da própria empresa ou de terceiros, e a despeito de gerarem também débitos de ICMS, receitas e empregos no Estado da Bahia, e que não seriam criados não fossem essas atividades, não estão no contexto do Decreto Estadual nº8.205/2002 e da Resolução nº114/2006, pelo simples e inafastável motivo de que não foram abarcados pelas referidas normas. Deste modo, é absolutamente inócua essa observação da defesa.

Assim sendo, concluo que não houve violação ao Princípio da Legalidade previsto no artigo 5º, Inciso II da Constituição Federal, e ao Princípio da Legalidade em Matéria Tributária, previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Deste modo, não há do que se falar em ultraje à competência do Conselho Deliberativo do programa DESENVOLVE, nos termos dos artigos 40 da Lei Estadual nº 7.980/2001, e 70 do Decreto Estadual nº 8.205/2002, como também dos artigos 4º, § 1º da Lei Estadual nº 7.980/2001, e 7º, inciso I do Decreto Estadual nº 8.205/2002, pois a atividade fiscal, foi laborada em plena e competente subsunção da norma expedida por aquele órgão, aos fatos narrados na peça vestibular.

Nesse diapasão, é de fácil conclusão que não houve agressão a direito adquirido da Impugnante para usufruir os benefícios fiscais sobre todas as suas “operações próprias”, pois toda a atividade fiscal se processou sob a égide do 142º do CTN; 4º, § 1º da Lei Estadual nº 7.980/2001, e 7º, inciso I do Decreto Estadual nº 8.205/2002 e Resolução nº 114/2006.

Em relação às arguições de impugnação da multa aplicada, seja pela alegação de abusividade, seja por questionamento de inconstitucionalidade, seja por seu pretensado caráter confiscatório, devo externar que a exação está fundamentada na Lei 7.014/96, e por isso, foge do âmbito de competência deste tribunal administrativo, o enfrentamento de questões que encontrem sustentação na legislação em tese.

Quanto ao pedido de que toda intimação seja encaminhada ao endereço da Impugnante, descrito no início da presente impugnação e que as intimações sejam publicadas, exclusivamente, em nome dos advogados ALESSANDRA BITTENCOURT DE GOMENSORO, inscrita na OAB/RJ sob o nº 108.708 e PATRÍCIA BRESSAN LINHARES, inscrita na OAB/BA sob o nº 21.278, devo advertir, que a despeito de ser possível atender este pleito, a negativa não acarretará nulidade, desde que a intimação seja efetuada nos termos do art. 108 do RPAF/BA.

De tudo exposto, voto pela Procedência deste Auto de Infração

Inconformada com o julgamento proferido, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário contra a decisão, com fundamento nos Artigos nºs 169, b e 171, do Decreto nº 7.629/99 (RPAF-BA/99).

O Recorrente é empresa que se dedica à fabricação, produção e comercialização de gases medicinais e industriais, dentre outras atividades descritas em seu estatuto social.

Apesar da lisura observada em todas as operações realizadas no Estado da Bahia, em 18 de dezembro de 2018, o Recorrente foi surpreendido com a lavratura do Auto de Infração nº 2691900003/18-1, para cobrança de ICMS e multa no exorbitante montante de R\$3.098.349,26, relativo ao período de janeiro de 2015 a dezembro de 2017, sob a alegação de que teria efetuado recolhimento a menor do ICMS, 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:

Da análise do Acórdão ora Recorrido, verifica-se que a 3ª JF entendeu por manter o crédito tributário ora combatido com base na mesma premissa utilizada quando da lavratura do auto de infração, qual seja, de que as reduções previstas pelo Programa “*Desenvolve Bahia*” só se aplicariam às receitas decorrentes da venda das mercadorias produzidas no estabelecimento da Recorrente, ou seja, as operações intimamente ligadas aos investimentos previstos no projeto incentivado

Desta forma, conforme será amplamente demonstrado a seguir, o termo “*operações próprias*” a que alude a legislação estadual que instituiu o referido Programa de Benefício Fiscal abrange TODAS as operações de circulação de mercadoria realizadas pelo estabelecimento do Recorrente, exceto àquelas sujeitas à substituição tributária, e não somente àquelas que tenham como objeto produtos industrializados em seu parque industrial, razão pela qual não merece prosperar este item do lançamento fiscal.

Com efeito, o artigo 3º do Decreto Estadual nº 8.205/2002 é muito claro ao dispor que o benefício da dilação do prazo de pagamento ou do desconto para pagamento à vista se aplica às *operações próprias* do Recorrente, *verbis*:

“Artigo 3º - O conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.” (grifos nossos)

Na Resolução nº 111/2006, que habilitou a Recorrente a usufruir dos benefícios do programa,

também consta a autorização para dilação do prazo de pagamento do imposto a todas as operações próprias. Confira-se:

“Art. 1º. Considerar habilitado aos benefícios do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia — DESENVOLVE: o projeto de ampliação da WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE S.A., CNPJ nº 24.380.578/0029-80, localizado no município de Camaçari, neste Estado, para produzir gases industriais, sendo-lhe concedido os seguintes benefícios:

II — dilação de prazo de 72(setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe 1, da Tabela 1, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.”

Ressalte-se que, ao se referir à “Classe 1, da Tabela 1, anexa ao Regulamento DESENVOLVE”, o artigo 1º da Resolução nº 111/2006, acima transcrito, nada mais faz do que definir os prazos e percentuais de desconto e fruição dos benefícios, em nada delimitando ou restringindo a abrangência do termo *operações próprias* contido na Lei nº 7.980/2001, que tem como acepção técnica o total das operações praticadas no estabelecimento autorizado, não cabendo distinção onde o legislador não o fez, por flagrante violação ao Princípio da Legalidade.

Da análise tanto do Decreto Estadual nº 8.205 quanto da Resolução nº 111/2006, que habilitou o Recorrente a usufruir dos benefícios constantes do Programa DESENVOLVE, a interpretação mais lógica e razoável que se infere é que o benefício da dilação do pagamento é um benefício fiscal de caráter *subjetivo* e aplica-se a todas as *operações próprias* do Recorrente realizadas no estabelecimento habilitado para o programa DESENVOLVE, pouco importando se as operações são de venda de mercadorias produzidas no próprio estabelecimento, transferidas de outros estabelecimentos ou mesmo adquiridas de terceiros para comercialização. Essa é a conclusão a que se chega por qualquer linha de interpretação, seja ela literal, sistemática ou teleológica.

Em uma *interpretação literal* do termo *operações próprias* verifica-se que este abrange todas as operações realizadas por um determinado estabelecimento.

Ainda que se adote uma *interpretação sistemática* e se busque na legislação tributária baiana um sentido técnico do termo *operações próprias* a conclusão é a mesma. Um exame da legislação revela que essa expressão está sempre relacionada às disposições legais a respeito da *substituição tributária*, para diferenciar o ICMS devido nas *operações próprias* do sujeito passivo daquelas em que ele atua como substituto tributário.

Isto posto, temos como premissa que, para o Fisco Estadual da Bahia, o termo *operações próprias* tem como acepção jurídico tributária o conjunto de operações realizadas por um determinado estabelecimento, ou seja, todas as operações em que o contribuinte está diretamente vinculado a prática dos fatos geradores do tributo, e não apenas em relação ao recolhimento do ICMS em nome de terceiros, na qualidade de substituto.

Ora, os termos técnicos devem ser interpretados dentro do contexto em que se inserem. O postulado da coerência do legislador deve ser levado em consideração na interpretação dos dispositivos legais, não sendo razoável atribuir a um termo técnico, que possui um significado corrente na legislação, outro sentido completamente diverso daquele usual sob pena de violação do comando contido no artigo 146 do Código Tributário Nacional, segundo a qual, uma vez definido um determinado critério jurídico pela Administração Tributária para tratamento de uma hipótese, este não poderá ser deliberadamente revisto para punir o contribuinte que observou aquele critério jurídico previamente adotado.

Apesar de lhe ser facultada a possibilidade de alterar seu entendimento acerca do conteúdo das normas contidas nas Leis – *critérios jurídicos* – em relação a um determinado fato jurídico, está a Autoridade Lançadora circunscrita às consequências desta alteração.

Quando a alteração dos critérios jurídicos se dá em relação a um mesmo sujeito passivo, em relação ao qual a Administração já havia se posicionado de forma específica, como no caso em exame em que a Administração expressamente habilitou o programa apresentado pela Recorrente através da Resolução nº 111/2006, afirmando que o benefício abrangeria a totalidade de suas

operações próprias, a Autoridade Lançadora está circunscrita às vedações e limites impostos pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Por sua vez, quando a alteração dos critérios jurídicos é feita de forma genérica, alterando-se o entendimento até então adotado em relação a uma determinada norma, operando-se por via da publicação de normas complementares da legislação tributária, produzindo efeitos em relação aos contribuintes em geral, está a Autoridade Lançadora circunscrita às consequências desta alteração, nos termos e para os efeitos da norma contida no artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Citando Ricardo Lobo Torres, Hugo de Brito Machado esclarece a diferença entre as duas situações, nos seguintes termos. Vejamos:

“A hipótese do art. 146 difere do art. 100, parágrafo único, do CTN que diz que a observância das normas administrativas complementares (atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa e convênios) exclui a imposição de penalidade, cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. No caso do art. 100, parágrafo único, a mudança do critério normativo incompatível com a lei tributária pode ser aplicada genericamente aos contribuintes, em homenagem ao princípio da legalidade, excluídas as suas consequências penais. Já no art. 146 protege-se contra a mudança, com efeito retroativo, do critério individualmente utilizado no lançamento relativo a um mesmo sujeito passivo, para proteger a boa fé do contribuinte.” (Comentários ao código tributário nacional, volume III/ Hugo de Brito Machado – São Paulo: Atlas, 2005, p132 e seguintes)

No caso concreto isso significa que se o termo “*operações próprias*” designa todas as operações de um determinado contribuinte, que não aquelas sujeitas à sistemática da substituição tributária, não pode a D. Fiscalização, a pretexto de interpretar os objetivos do programa DESENVOLVE, desvirtuar esse conceito e considerar *operações próprias* apenas aquelas “*operações com produção própria do estabelecimento*”.

Portanto, a considerar-se o fato de que a Administração, através da Resolução nº 111/2006, habilitou o programa apresentado pela Recorrente afirmando expressamente que o benefício abrangeria a totalidade de suas *operações próprias*, a Autoridade Lançadora está circunscrita às vedações e limites impostos pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Da mesma forma, considerando que o artigo 61, Inciso II, e 105, Inciso XI, do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (RICMS/BA) efetivamente conceitua de modo genérico a acepção jurídico-tributária do termo *operações próprias*, restará à Autoridade Lançadora as limitações impostas pelo parágrafo único do artigo 100, do mesmo Código Tributário Nacional.

Se nem a Lei Estadual nº 7.980/2001, nem o Decreto Estadual nº 8.205/2002, distinguiram as espécies de *operações próprias*, não cabe à D. Fiscalização distinguir. Assim, todas aquelas operações praticadas, salvo as eventualmente sujeitas ao regime de substituição tributária, estão abarcadas pelo benefício fiscal em comento.

Ainda dentro de uma *interpretação sistemática*, percebe-se claramente que a própria legislação prevê um mecanismo para conferir efetividade ao comando final do artigo 2º, *caput*, do Decreto Estadual nº 8.205, segundo o qual o ICMS objeto do benefício é aquele “*gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo*”.

Como seria difícil, quicá impossível, determinar exatamente quais produtos comercializados pela Recorrente decorreram do projeto de ampliação de seu parque industrial, a legislação estabeleceu pisos de ICMS a serem pagos regularmente e determinou a aplicação do benefício apenas à parcela de ICMS devida que sobejasse esse piso. Ou seja, o mecanismo idealizado pela legislação foi a criação de uma presunção no sentido de que aquele piso corresponderia à apuração regular da Recorrente, e todos os valores de ICMS a pagar acima dele estariam sujeitos à aplicação do benefício em comento, porque presumidamente seriam decorrentes dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.

Ora, o piso em questão foi fixado pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, nos termos da Resolução nº 111/2006, considerando todas as operações próprias da Recorrente. Admitindo-se que

a intenção real por parte da Recorrente era obter um benefício fiscal e, por parte do Conselho Deliberativo, habilitar a Recorrente para usufruir de fato de um benefício fiscal possível, esse objetivo fica completamente frustrado diante da interpretação dada pela D. Fiscalização.

Frise-se, também, que o objetivo do Programa DESENVOLVE não é apenas, e tão somente, fomentar a industrialização na Bahia, ao contrário do que pretendeu fazer crer o I. Fiscal autuante. Os artigos 1º, tanto da Lei Estadual nº 7.980/2001, quanto do Decreto Estadual nº 8.205/2002, enumeram os objetivos do programa e estabelecem finalidades genéricas, como *“fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial, com a formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado”*.

Nesse contexto, embora o estímulo fiscal seja concedido a empreendimentos industriais e agroindustriais, conforme dispõe o artigo 30 da Lei Estadual nº 7.980/2001, isso não significa que esteja indissociavelmente ligado apenas às operações de venda de produtos industrializados pelo Recorrente. Outras operações sujeitas ao ICMS são igualmente relevantes para empresas industriais como o Recorrente, que as vezes comercializa mercadorias vindas de outros estabelecimentos da própria empresa ou de terceiros. Isso, no entanto, gera débitos de ICMS, receitas e empregos no Estado da Bahia, que não seriam criados não fossem essas atividades.

É extremamente difícil, senão impossível, para o Recorrente desenvolver seu estabelecimento sem movimentar mercadorias, bens do ativo imobilizado e material de uso e consumo de outros estabelecimentos.

Diante do exposto, sob qualquer ângulo que se analise o termo *“operações próprias”*, resta amplamente demonstrado o inequívoco direito do Recorrente de incluir no cálculo do benefício fiscal o ICMS recolhido nas operações de venda ou revenda de produtos não industrializados no estabelecimento incentivado, devendo, portanto, ser reformada a r. decisão ora recorrida.

Quanto à impossibilidade de impor o Recorrente o ônus de produção de prova negativa, o Ilmo. Conselheiro Relator se limitou a reproduzir entendimento genérico, fundado em sua própria convicção, de que não seria crível que uma empresa do porte da Recorrente não consiga determinar a relação entre os produtos comercializados e o projeto de ampliação do seu parque industrial. Confira-se:

“(…) não admito como crível que a Impugnante, empresa de grande porte, tenha qualquer dificuldade em determinar exatamente quais produtos comercializados decorreram do projeto de ampliação de seu parque industrial.”

No entanto, uma vez lavrado o auto de infração, deveria o agente fiscal ter comprovado que as operações autuadas correspondem, efetivamente, às operações de entrada de bens destinados à revenda, sob pena de impor à Recorrente o impossível ônus de produzir prova negativa.

Ora, como poderia a Recorrente demonstrar que os referidos produtos não foram destinados à revenda?

Ao passo que, decerto, ao Fisco seria possível, quiçá obrigatório, comprovar exatamente quais produtos que deram entrada no estabelecimento do Recorrente foram destinados exclusivamente à revenda.

Isso porque, ao presumir que todos os produtos foram destinados à revenda, a D. Fiscalização imputou o Recorrente o ônus pelo recolhimento parcial, o que decerto só poderia ser exigido se o Fisco lograsse êxito na comprovação da prática da conduta prevista no artigo 12-A da Lei 7.014/1996.

No tocante à inversão do ônus probatório em matéria tributária, verifica-se que atualmente há uma relativização das premissas que balizavam a presunção absoluta do lançamento fiscal.

Ao longo dos anos, admitia-se a ideia de que o ônus da prova caberia integralmente ao contribuinte, conforme as lições de Segundo Francesco Tesaurò, *verbis*:

“Por longo tempo, a jurisprudência atribuiu o ônus da prova ao recorrente, com motivações diversas e contraditórias: por exemplo, partia-se da premissa de que o ônus da prova incumbiria sempre ao autor, ora se afirmava que o autor agiria pelo lançamento negativo do débito do imposto; evocava-se, enfim, a presunção de legitimidade do ato administrativo.”

Todavia, a doutrina vem se modificando e tais premissas foram paulatinamente sendo revisitadas, não mais restando incólume a inversão do ônus da prova por força da presunção de validade dos atos administrativos e tampouco que tal elemento do ato administrativo ou lançamento fiscal tenha o condão de exonerar a Administração Pública de comprovar os fatos que imputa ao contribuinte.

Nas lições de Paulo Celso B. Bonilha, *“a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão”*.

Assim, o lançamento fiscal, enquanto ato jurídico administrativo, deve ser devidamente fundamentado, ou seja, o Fisco também possui o dever de oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estreita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.

Portanto, a invocação da presunção de validade do lançamento tributário para atribuir ao contribuinte o ônus da prova em contrário é muitas vezes equivocada, uma vez que para que um ato goze dessa presunção é necessária a indicação concreta e individualizada do fato gerador da exação.

Ademais, consoante demonstrado, a presunção relativa de validade do ato administrativo não pode gerar a falsa premissa de que toda dúvida porventura existente tenha que ser resolvida favoravelmente à Fazenda Pública ou mesmo de que o ônus de provar sempre recaia sobre o contribuinte, exigindo-se prova negativa. Esse é o entendimento das lições do eminente Hugo de Brito Machado Segundo:

O que não se pode admitir é que seja atribuído ao contribuinte o ônus de provar que a atividade que poderia ser fiscalizada pelo fisco não existe ou mesmo que deixou de existir, sob pena de se transferir para o contribuinte o ônus de produzir prova negativa, ou mesmo impossível.

Ressalte-se que a necessidade de fundamentação concreta e comprovada da ocorrência do fato gerador decorre da própria natureza da fundamentação do ato administrativo e dos elementos necessários ao exercício do direito de defesa do contribuinte.

Segundo Raquel Cavalcanti Ramos Machado, a mera alegação do fato, sem a demonstração de sua ocorrência, não tem o condão de obrigar o contribuinte, que deve, para não se submeter à exigência indevidamente cobrada, ao invés de tentar produzir prova de difícil realização ou mesmo impossível de ser realizada, demonstrar o vício na formação do ato administrativo. Essa é a lição de Marco Aurélio Greco, ao aduzir que, em casos tais, o ônus do contribuinte:

Neste esteio, resta demonstrado que a D. Autoridade Lançadora não se desincumbiu do ônus que lhe caberia de COMPROVAR que os aludidos produtos foram, de fato, integralmente destinados à revenda, razão pela qual deve ser reformado o V. Acórdão recorrido a fim de que o auto de infração em tela seja integralmente cancelado.

Por fim, em suas razões de decidir, aduz o Ilmo. Julgador relator de 1ª instância que a penalidade aplicada à Recorrente estaria adequada, face a sua previsão legal no RICMS/BA, *verbis*:

“Em relação às arguições de impugnação à multa aplicada, seja pela alegação de abusividade, seja por questionamento de inconstitucionalidade, seja por seu pretenso caráter confiscatório, devo externar que a exação está fundamentada na Lei 7.014/96, e por isso, foge do âmbito de competência deste tribunal administrativo o enfrentamento de questões que encontrem sustentação na legalidade da tese.”

No entanto, *data máxima vênia*, referido apenamento não merece prosperar, tendo em vista o seu inequívoco caráter abusivo e confiscatório, na medida em que perfaz valor equivalente a 60% (sessenta por cento) do crédito tributário sob controvérsia.

Verifica-se, portanto, que tal sanção demonstra que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, a situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para lhe balizar o cálculo.

Há que se considerar que o artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento disfarçado de arrecadação.

A severidade das sanções visa proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. No entanto, deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas, deve existir uma gradação razoável. A punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger.

Nesse sentido, é a decisão do extinto Tribunal Federal de Recursos, nos autos da Apelação Cível nº 66.959/RJ, onde foi reconhecido o princípio da proporcionalidade entre as circunstâncias de fato ensejadoras da multa, e a multa imposta, publicada pela RTFR, vol. 84, p. 127:

Extrai-se da doutrina administrativista a noção de que o princípio constitucional implícito da proporcionalidade (ou razoabilidade) deve servir como limite à discricionariedade da Administração Pública (inclusive autoridades fiscais) e do próprio legislador, impedindo a aplicação de “*sanções desproporcionais ou inadequadas em relação às infrações praticadas*” especialmente no caso de “*penas pecuniárias, que devem ser fixadas em limites razoáveis, de modo a não assumir caráter confiscatório, nem onerar excessivamente a atividade profissional exercida lícitamente*”. (MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988, Atlas, 2.001, p. 202).

Cite-se, por oportuno, que o E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, quando do julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 81.550/MG e 91.707/MG, repudiou a aplicação de multas com efeitos confiscatório, como é a que ora pesa sobre a Recorrente.

Este posicionamento do C. STF foi definitivamente consagrado quando do julgamento da ADI nº 551/RJ pelo Tribunal Pleno.

Neste passo, vale trazer à colação o debate então travado no Plenário, por meio dos votos proferidos naquela ocasião:

“O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa. Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do não recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente confisco. Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação, na qual a multa não pode ser inferior a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte” (Voto do I. Ministro Relator Ilmar Galvão).

“este caso já foi objeto de debate no Supremo Tribunal Federal, da Relatoria do Ministro Moreira Alves, questão de proporcionalidade em relação às taxas quando havia excesso. Agora, aqui fica evidente quando se coloca que as multas, em consequência do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais, não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor, chegando a uma notória desproporção. Portanto, penso que se pode invocar o art. 150, IV, da Constituição Federal, e, obviamente o princípio da proporcionalidade na acepção que esse Tribunal tem lhe emprestado do devido processo legal no sentido substancial ou substantivo”. (Voto do Ministro Gilmar Mendes).

“Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional.” (Voto do Ministro Sepúlveda Pertence).

“Embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal. No caso, quando se cogita de multa de duas vezes o valor do principal – que é o tributo não recolhido – ou de cinco vezes, na hipótese de sonegação, verifica-se o abandono dessa premissa e dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.” (g.n. – voto do Ministro Marco Aurélio)

Neste esteio, cumpre destacar que o E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA consagrou que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade são limites ao ato administrativo, que deve guardar uma proporção adequada entre meios aplicados e o fim que se deseja alcançar:

Diante do exposto, resta demonstrada a manifesta abusividade e confiscatoriedade da multa de ofício aplicada no percentual de 60% (sessenta por cento) dos valores supostamente devidos pela Recorrente, razão pela qual a r. decisão ora recorrida merece ser reformada.

Diante do exposto, requer-se seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário, para que seja reconhecida a insubsistência do Auto de Infração nº 269190.0003/18-1, com o consequente arquivamento do presente Processo Administrativo.

Requer-se, ainda, a juntada de documentos adicionais e a requisição de cópias de documentos e informações de quaisquer outros processos que se revelarem necessários à comprovação das alegações fáticas constantes do presente Recurso Voluntário, bem como seja autorizada a realização de sustentação oral de suas razões de defesa perante este órgão quando da inclusão do feito em pauta para julgamento, sendo que referida sustentação será realizada por um dos seguintes advogados abaixo indicados:

- Alessandra Gomensoro, inscrita na OAB/RJ sob o nº 108.708; e
- Ricardo Cosentino, inscrito na OAB/RJ sob o nº 155.017

Por fim, reitera o pedido para que toda intimação seja encaminhada ao endereço da Recorrente, devidamente descrito na Impugnação, e que as intimações sejam publicadas, exclusivamente, em nome dos advogados, **Alessandra Bittencourt de Gomensoro**, inscrita na OAB/RJ sob o nº 108.708, **Patricia Bressan Linhares Gaudenzi**, inscrita na OAB/BA sob o nº 21.278.

VOTO

Temos sob análise o Recurso Voluntário contra a Decisão proferida pela 3ª JJF que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, com o objetivo de exigir ICMS do sujeito passivo, no valor histórico de R\$3.098.349,26, em decorrência do cometimento de uma única infração, ter recolhido a menor o ICMS 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”.

Verificando os autos, constatei que o débito lançado foi corretamente calculado, pois, o estabelecimento autuado recebeu em transferência de outras filiais com o CFOP 1152, mercadorias que posteriormente comercializou como produção Própria.

O estabelecimento autuado volta a insistir nas mesmas alegações anteriores, que conforme será à saciedade demonstrado a seguir, o lançamento fiscal ora discutido deve ser **integralmente cancelado** por este C. Órgão Julgador, na medida em que o Recorrente faz jus à inclusão no cálculo da parcela incentivada do ICMS recolhido nas operações de venda ou revenda de produtos não industrializados pelo estabelecimento incentivado.

Enfatiza que a 3ª JJF entendeu por manter o crédito tributário ora combatido com base na mesma premissa utilizada quando da lavratura do auto de infração, qual seja, de que as reduções previstas pelo Programa “*Desenvolve Bahia*” só se aplicariam às receitas decorrentes da venda das mercadorias produzidas no estabelecimento do autuado, ou seja, as operações intimamente ligadas aos investimentos previstos no projeto incentivado.

Defende que as “*operações próprias*” a que alude a legislação estadual que instituiu o referido Programa de Benefício Fiscal, abrange **TODAS** as operações de circulação de mercadoria realizadas pelo estabelecimento autuado, exceto àquelas sujeitas à substituição tributária, e não somente àquelas que tenham como objeto produtos industrializados em seu parque industrial, razão pela qual não merece prosperar este item do lançamento fiscal.

Na Resolução nº 111/2006, que habilitou o estabelecimento autuado a usufruir dos benefícios do programa, também consta a autorização para dilação do prazo de pagamento do imposto a todas as **operações próprias**. Confira-se:

“Art. 1º. Considerar habilitado aos benefícios do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia — DESENVOLVE: o projeto de ampliação da WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE S.A., CNPJ nº 24.380.578/0029-80, localizado no município de Camaçari, neste Estado, para produzir gases industriais, sendo-lhe concedido os seguintes benefícios:

II — dilação de prazo de 72(setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe 1, da Tabela 1, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.”

O estabelecimento autuado é portador do CNPJ nº 24.380.578/0009-36, estando estabelecido a Rua Eteno s/nº, no Município de Camaçari – Bahia, e possui uma Filial com o CNPJ nº 24.380.578/0029-80, estabelecida a Rua Benzeno s/n, no Município de Camaçari – Bahia.

Desta forma, fica demonstrado que a Resolução nº 111/2006 do Desenvolve não pertence ao estabelecimento autuado, e sim da sua Filial CNPJ nº 24.380.578/0029-80, estabelecida a Rua Benzeno s/n, no Município de Camaçari – Bahia.

Além da irregularidade supra mencionado, o estabelecimento autuado não conseguiu provar que o Benefício do Desenvolve contemple a comercialização de produtos ou mercadorias de produzidas por outras empresas ou por alguma outra Filial do estabelecimento autuado.

O estabelecimento autuado não justificou, em momento algum, porque razão recebeu em transferência de mercadorias acabadas, na sua grande maioria, da sua Filial CNPJ nº 24.380.578/0029-80, estabelecida a Rua Benzeno s/n, no Município de Camaçari – Bahia, que a real beneficiária da Resolução nº 111/2006 do Desenvolve, sendo que esta última, poderia vender diretamente.

De acordo com a informação Fiscal fls.79/80, a Resolução nº 114/2006 é do estabelecimento autuado, e nela está bem claro e cristalino, o seguinte:

*O Contribuinte White Martins do Nordeste S/A, CNPJ nº 24.380.578/0009-36 foi beneficiado com a dilação de prazo de 72 meses para pagamento do saldo devedor do ICMS relativo as **operações próprias**, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado de ampliação, com o objetivo de produzir gases industriais.*

O benefício do Desenvolve trata somente o que o estabelecimento autuado venha a produzir de gases industriais, e não a comercialização dos mesmos gases produzidos por outros contribuintes ou por alguma outra filial do estabelecimento autuado.

Estrategicamente fica muito difícil entender, que duas filiais no mesmo Município fabriquem os mesmos produtos, e uma tenha que transferir Nitrogênio Líquido; Oxigênio Líquido e Argônio Líquido para a outra efetuar o simples faturamento destes produtos, uma vez que as duas são beneficiárias do Desenvolve.

Em muitas vezes, a aprovação de um Benefício do Desenvolve referente a um Projeto de Modernização ou Ampliação, é estipulado um Piso e o novo benefício só é válido a partir deste novo valor determinado.

Como o estabelecimento autuado não trouxe nenhuma prova sobre esta real necessidade de realizar o faturamento utilizando os produtos produzidos pela sua Filial CNPJ nº 24.380.578/0029-80, concluo, que os argumentos apresentados não são suficientes para eleger o Auto de Infração.

Quanto ao questionamento da Impossibilidade de impor a impugnante o ônus de produção de prova negativa, está mais do que comprovado por meio de documentos e da escrituração fiscal que a infração foi cometida, e o ICMS foi calculado e recolhido a menor pelo Autuado, em decorrência do seu equívocado entendimento de que todas as operações estariam sujeitas ao benefício do Desenvolve. O procedimento fiscal se revestiu de toda a fundamentação e legitimidade conforme pode ser verificado nos documentos comprobatórios e nas planilhas de cálculo embasadas nos valores constantes na escrita fiscal fls. 06 a 36 do presente processo. Não

são objeto de qualquer contestação objetiva por parte do estabelecimento autuado.

No tocante à multa aplicada, também não há como atender ao pleito o estabelecimento autuado de cancelamento ou redução da penalidade, em face da incompetência legal deste órgão julgador para apreciá-lo.

Observa-se que o estabelecimento autuado baseou suas justificativas em uma outra Resolução que não se refere a este PAF, para querer demonstrar que, em operações próprias, seria admitido incluir a comercialização de produtos de terceiros, a correta Resolução seria a 114/2006 do Desenvolve a qual determina que: “**relativo as operações próprias**, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado de ampliação, **com o objetivo de produzir gases industriais**”.

Em face ao exposto, por não ter ficado comprovado a permissão de se usar o benefício com a comercialização de produtos produzidos por outras empresas ou mesmo por outras filiais do estabelecimento autuado, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269190.0003/18-1**, lavrado contra a empresa **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.098.349,26**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

PAULO SHINYASHIKI FILHO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS