

A. I. N° - 269190.0003/18-1  
AUTUADO - WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAS DO NORDESTE LTDA.  
AUTUANTES - SÉRGIO BORGES SILVA e CRISANTO JOSÉ BICALHO  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 16/05/2019

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0092-03/19

**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. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório, foi lavrado em 17/12/2018, e refere-se à cobrança de ICMS no valor histórico de R\$3.098.349,26, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 - 03.08.04 – “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 nº 7.980 de 12 de dezembro de 2001 que instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, Resolução nº 114/2006, alterada pela Res. nº 64/2008. O Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE (instituído pela Lei nº 7.980 de 12 de dezembro de 2001, regulamentado pelo Decreto nº 8.205 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 recalcoulou, 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.

Inicialmente a defesa afirma a tempestividade da impugnação e passa a descrever os fatos. Reproduz a acusação fiscal conforme consta da peça vestibular, a qual conclui ter por objeto o entendimento de que a Impugnante não poderia ter incluído no cálculo da parcela incentivada o ICMS pago em operações de venda/revenda de produtos não industrializados em seu estabelecimento.

Aduz que o ponto principal da demanda se relaciona à interpretação quanto ao termo “*operações próprias*” da Impugnante. Se este termo “*operações próprias*” abrange todas as operações de circulação de mercadoria realizadas pelo estabelecimento da Impugnante habilitado no DESENVOLVE ou somente as operações mercantis que tenham por objeto mercadorias que são industrializadas no referido estabelecimento.

Afirma que o artigo 3º do Decreto Estadual nº 8.205/2002, que reproduz, 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 da Impugnante.

Ressalta que na Resolução nº “111/2006” (também reproduzida), a qual habilitou a Impugnante a usufruir dos benefícios do programa, também consta a autorização para dilação do prazo de pagamento do imposto a todas as *operações próprias*.

Salienta que o artigo 1º da Resolução nº “111/2006”, quando se referiu à “Classe 1, da Tabela 1, anexa ao Regulamento DESENVOLVE”, 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, em seu entendimento, 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.

Destaca também que conforme reza o artigo 7.º do Decreto 8.435/03 que alterou a redação do Decreto 8.205/02, que regulamentou a Lei nº 7.980/2001, deu nova redação à Classe 1, da Tabela 1, anexa ao Regulamento “DESENVOLVE”, estabelecendo: Prazo de fruição doze anos; Prazo de carência seis anos; Percentual do ICMS incentivado 90%; Percentual de desconto por anos de antecipação: 1 ano 30%, 2 anos 45%, 3 anos 80% e quatro anos 85%, conforme dispositivo regulamentar e tabela que reproduziu.

Conclui que da análise tanto do Decreto Estadual nº 8.205 quanto da Resolução nº “111/2006”, que habilitou a Impugnante 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* da Impugnante 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.

Afirma que em uma interpretação literal do termo operações próprias, verifica-se que este abrange todas as operações realizadas por um determinado estabelecimento, e pondera que mesmo que se adote uma interpretação sistemática e se busque na legislação tributária baiana um sentido técnico do termo “operações próprias” a conclusão seria a mesma.

Acentua que um exame da legislação revelaria 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 este atua como substituto tributário.

Diz ser o que se depreende da análise dos artigos 61, Inciso II, e 105, Inciso XI, do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (RICMS/BA), que reproduz.

Remata que a defesa tem 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.

Ressalta que “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”.

Assevera que a despeito de ser facultada à Autoridade Lançadora, a possibilidade de alterar seu entendimento acerca do conteúdo das normas contidas nas Leis em relação a critérios jurídicos de um determinado fato, estará circunscrita às consequências desta alteração.

Salienta que “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, através da Resolução n.º 111/2006 habilitou o programa apresentado pela Impugnante afirmando expressamente que o benefício abrange a totalidade de suas operações próprias, a Autoridade Lançadora está circunscrita às vedações e limites impostos pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional”.

Explica ainda que “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”.

Ato contínuo a defesa cita e transcreve a doutrina de Ricardo Lobo Torres, Hugo de Brito Machado que esclarecem a diferença entre as duas situações, propostas acima (Art. 146 e 100 do CTN).

Leciona que 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 o Fisco, a pretexto de interpretar os objetivos do programa DESENVOLVE, desvirtuar esse conceito e considerar “operações próprias” apenas aquelas operações com produção própria do estabelecimento.

Aduz que a Administração, através da Resolução nº “111/2006”, afirmou expressamente que o benefício abrange a totalidade de suas “operações próprias”, portanto a Autoridade Lançadora está circunscrita às vedações e limites impostos pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Acrescenta que o artigo 61, Inciso II, e 105, Inciso XI, do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (RICMS/BA) também conceitua de modo genérico a acepção jurídico tributária do termo “operações próprias”, por isso resta à Autoridade Lançadora as limitações impostas pelo parágrafo único do artigo 100, do mesmo Código Tributário Nacional.

Remata que “*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*”.

Enfatiza que admitindo 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’*”.

Explica que como seria difícil determinar exatamente quais produtos comercializados pela Impugnante 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.

Acrescenta que o mecanismo idealizado pela legislação foi a criação de uma presunção no sentido de que aquele piso, corresponderia à apuração regular da Impugnante, 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. Pondera que o piso em questão foi fixado pelo conselho Deliberativo do DESENVOLVE, nos termos da Resolução nº “111/2006” considerando todas as operações próprias da Impugnante.

Explana que o objetivo do programa DESENVOLVE não é apenas fomentar a industrialização na Bahia, e entende que os artigos 1º, tanto da Lei Estadual nº 7.980/2001, como do Decreto Estadual nº 8.205/2002, enumeram outros objetivos do programa e estabelecem finalidades genéricas, como descreve “*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*”.

Diz que embora o estímulo fiscal seja concedido a empreendimentos industriais e agroindustriais, conforme dispõe o artigo 30 da Lei Estadual nº 7.980/2001, esse fato não significa dizer que esteja indissociavelmente ligado apenas às operações de venda de produtos industrializados pela Impugnante.

Afirma que outras operações sujeitas ao ICMS são igualmente relevantes para empresas industriais como a Impugnante, que às vezes comercializa mercadorias vindas de outros estabelecimentos da própria empresa ou de terceiros. Destaca que essas operações geram débitos de ICMS, receitas e empregos no Estado da Bahia, que não seriam criados não fossem essas atividades.

Ressalta ser extremamente difícil para a Impugnante desenvolver seu estabelecimento sem movimentar mercadorias, bem do ativo imobilizado e material de uso e consumo de outros estabelecimentos.

Conclui que diante do que expôs, restou comprovada a insubsistência da infração imputada à impugnante pela Fiscalização Baiana, entendendo que a mesma deve ser cancelada.

Considerando como impossível impor à empresa o ônus da prova negativa, e salientando que na remota hipótese de que se entenda inaplicável o benefício instituído pelo Programa DESENVOLVE à todas as operações realizadas pela Impugnante, alega que deveria o agente fiscal ter comprovado que as operações autuadas correspondem, efetivamente, a operações de entrada de bens destinados à revenda.

Entende que não há como a Impugnante demonstrar que os referidos produtos não foram destinados à revenda. Acrescenta que caberia ao Fisco comprovar exatamente quais produtos que

deram entrada no estabelecimento da Impugnante foram destinados exclusivamente para este fim.

Explica que ao presumir que todos os produtos foram destinados à revenda, a Fiscalização imputou à Impugnante 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.

Cita lições de Segundo Francesco Tesauro e de Paulo Cesar B. Bonilha, com o fito de demonstrar sua argumentação de que 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.

Assevera que 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.

Transcreve também ensinamentos de Hugo de Brito Machado, Raquel Cavalcanti Ramos Machado e Marco Aurélio Greco, enfatizando que não se pode admitir que seja atribuído ao contribuinte o ônus de provar que a atividade que poderia ser fiscalizada pelo fisco não existe ou mesmo deixou de existir, sob pena de se transferir para o contribuinte o ônus de produzir prova negativa, ou mesmo impossível.

Acrescenta que 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.

Sublinha, ainda, que a Multa de Ofício deve ser cancelada tendo em vista o seu inequívoco caráter abusivo e confiscatório, na medida em que perfaz valor equivalente a 60% (sessenta por cento) dos valores supostamente devidos.

Adverte que se deve 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.

Aduz que a punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger. Cita e reproduz, dizendo ser no mesmo sentido a decisão do STF quando do julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 81.550/MG e 91.707/MG

Destaca 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, reproduzindo excerto da ementa do REsp 728999/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12.09.2006.

Conclui dizendo haver demonstrado a manifesta abusividade e confiscatoriedade da multa e ofício aplicada no percentual de 60% (sessenta por cento) dos valores supostamente devidos pela Impugnante.

Ao final, requer seja reconhecida a insubsistência do auto de infração, dando-se provimento integral a presente Impugnação para que seja integralmente cancelado o lançamento fiscal, determinando-se o imediato arquivamento do processo administrativo, sem qualquer ônus para as partes.

Solicita, 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 da presente impugnação, 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.

Por fim, requer 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 PATRICIA BRESSAN LINHARES, inscrita na OAB/BA sob o nº 21.278.

Os Autuantes apresentam a informação fiscal às fls. 77 a 83, conforme passo a relatar.

Preliminarmente destacam que o Contribuinte recebeu uma cópia idêntica ao PAF em questão, com todos os elementos que descrevem detalhadamente a infração evidenciada na ação fiscal, inclusive através dos respectivos enquadramentos legais e multa aplicada, conforme se observa às fls. 01 a 05.

Ressaltam que o grupo empresarial do Impugnante já foi alvo de diversas autuações referentes ao mesmo tema, ou seja, erro no cálculo da parcela a ser incentivada pelo DESENVOLVE, mas que, a empresa volta a trazer a mesma argumentação utilizada em autuações anteriores quando questiona a interpretação e o alcance que deve ser dada ao termo “operações próprias” usado na legislação do DESENVOLVE. Informam, entretanto, que tal discussão já foi vencida com decisões do CONSEF, a exemplo dos acórdãos CJF367-12/11 e CJF0264-12/18.

Asseveram que essa argumentação trata-se de um exaustivo esforço de ampliação da significação de uma expressão, a ponto de ultrapassar sobremaneira os limites do conceito cognitivo vinculado à realidade. Assim, dizem que em meio a um conceito ampliado, elástico, descontextualizado, o Contribuinte acaba promovendo as condições que fomentaram sua confusão de entendimento que resultaram no texto da defesa iniciado às fls. 42, com base, unicamente, nos poderes da expressão, “operações próprias”.

Relatam que o Contribuinte tenta desenvolver uma linha de defesa, tentando vincular a expressão “operações próprias” contida na legislação do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE com a expressão “operações próprias” contida na legislação do ICMS para fins de substituição tributária. Explicam, porém, que estas alegações não contem qualquer nexo com a infração cometida em tela.

Afirmam, contudo, que apenas para demonstrar o quanto enganado está o Contribuinte acerca de suas conclusões, lembram que, o RICMS/BA utiliza a expressão “operações próprias” em outras seções, as quais destacam alguns exemplos.

Rematam que os argumentos trazidos pelo Contribuinte não se prestam para firmar o entendimento que almeja para fins de sua defesa, pois, o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE não tem como objetivo alcançar mercadorias que estão relacionadas com a substituição tributária.

Ressaltam que tudo quanto exposto pelo Autuado tem o intuito de promover o desenvolvimento da coluna única de sustentação de sua defesa, que consiste em focalizar a expressão, “operações próprias”.

Asseveram que no caso em tela as operações próprias de que trata a Resolução nº 114/2006, relativa ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, é a habilitação do projeto de ampliação da WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAL DO NORDESTE S/A, CNPJ nº 24.380.578/0043-38, localizado no município de Camaçari, neste Estado, para produzir gases industriais, que foi beneficiada com a dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, referente às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado.

Reiteram que apenas é incentivada a parcela das operações próprias vinculadas ao seu projeto de ampliação de sua planta industrial para produção de gases industriais conforme benefício fiscal nos termos da legislação do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE.

Asseveram que o Contribuinte insiste com o que chama de “interpretação sistemática”, mantendo-se distante do conceito primordial a partir do qual a cognição se restringe exclusivamente à verdade permanente. Dizem que o Defendente, abandonando esta abordagem, a única que de fato interessa,

tenta inflar o citado conceito primordial e assim, vai estendendo de maneira artifiosa para além do universo da cognição pertinente a matéria tributária, ou seja, adota o discurso lastreado no livre pensar e, se perde em completa confusão.

Explicam que o valor do piso é estabelecido em resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE para efeito de cálculo da parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo e asseveram que não há qualquer base legal para entender que os valores acima do piso a recolher estariam relacionados diretamente com o projeto incentivado, logo, concluem que não faz nenhum sentido o Contribuinte declarar que “... *acima dele estariam sujeitos à aplicação do benefício em comento, porque presumidamente seriam decorrentes dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo...*”.

Explanam que o objetivo da Lei nº 7.980 que instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE é de fomentar e diversificar a matriz industrial e agro industrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas.

Sendo assim, continuam os Autuantes esclarecendo que as citadas operações próprias de compra e venda de mercadorias estão fora do âmbito da legislação do benefício fiscal em tela, resultando que mesmo que haja saldo devedor mensal do ICMS cujo valor seja superior ao piso estabelecido em resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, este citado saldo não seria passível de incentivo.

Ressaltam que o objetivo do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE é atender o quanto disposto na legislação pertinente ao Programa, ou seja, agir nos termos da Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 8.205.

Reiteram que as operações próprias relacionadas à compra e venda de mercadorias não estão amparadas com o benefício do Programa DESENVOLVE, e que portanto, as afirmações do Contribuinte confirmam que não respeitou a legislação do benefício fiscal DESENVOLVE, culminando com o cometimento da infração em tela.

Discorrem que a Lei nº 7.980 e o Decreto nº 8.205, que a regulamenta, tem por objetivo fomentar e diversificar a matriz industrial e agro industrial, e nesse sentido qualquer operação própria promovida pelo Contribuinte que não esteja em conformidade com os objetivos do citado Programa estará fora do abrigo da legislação pertinente, não fazendo jus ao tratamento tributário de incentivo fiscal próprio do Programa DESENVOLVE.

Pontuam que a Impugnante tenta manter o foco de discussão longe dos fatos que fundamentaram o auto de infração em tela, de tal forma a não confrontar-se com as contundentes informações trazidas no PAF, de fls. 01, 02 e 03, documentadas através dos seus anexos.

Quanto ao questionamento “da Impossibilidade de Impor à Impugnante o ônus de produção de prova negativa”, entendem que trata-se de um caminho completamente desvinculado das evidências contidas neste processo. Afirmam que 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 equivocado entendimento de que todas as operações estariam sujeitas ao benefício do DESENVOLVE. Enfatizam que o procedimento fiscal se reveste de toda a fundamentação e legitimidade conforme se verifica nos documentos comprobatórios e nas planilhas de cálculo embasadas nos valores constantes na escrita fiscal, fls. 06 a 36 do presente processo.

Adentrando ao item “DA ABUSIVIDADE E DA FINALIDADE CONFISCATÓRIA DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA” dizem que o Autuado passa a questionar a multa, afirmando que “...deverá ser cancelada a Multa de Ofício tendo em vista o seu inequívoco caráter abusivo e confiscatório, na medida em que perfaz valor equivalente a 60%...” e “...o tributo não pode ser utilizado para punir...” mas afirmam que a multa aplicada está prevista na Lei 7.014/96.

Lembram que o dimensionamento da multa é competência legal, que cabe à fiscalização tão

somente aplicá-la ao caso previsto. E asseveram que não compete aos auditores avaliar os termos da Lei em relação aos aspectos abordados pelo Requerente, relativos à multa aplicada.

Acrescentam que, apesar de inconformado com a autuação, o Impugnante não apresentou nenhuma prova documental nova, que pudesse desconstituir ou desqualificar a infração cometida.

Afirmam que o presente PAF não estabeleceu nenhum obstáculo, garantindo ao Autuado seu amplo direito de defesa.

Ressaltam que, após verificar às fls. 01 a 36, restou comprovado que o Contribuinte recebeu cópia do auto e todos os demonstrativos, levantamentos, documentos e arquivos eletrônicos integrantes do auto de infração de nº 269190.0003/18-1 em 18 de dezembro de 2018, tornando insustentável qualquer alegação de cerceamento de direito de defesa.

Por fim, pedem que o presente Auto de Infração seja julgado integralmente procedente.

## 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 nº 8.205/2002, Instrução Normativa nº 27/09 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 nº 8.205/2002, 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 nº 114/2006 e o Decreto Estadual nº 8.205/2002, são aquelas relativas ao projeto de ampliação da WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAS 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 nº 8.205/2002

“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 nº 114/2006

*“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 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.” (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 nº 114/2006 e o Art. 3º do Decreto Estadual nº 8.205/2002), não restringisse à acepção 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 esquecer em analogias sobre a utilização do multimedionado termo em outras passagens da legislação do ICMS, pois conforme o caso, pode a inteligência da norma adotar o termo “operações próprias” em sua acepção 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 acepção 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 Impugnante, 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 nº 8.205/2002 e da Resolução nº 114/2006, pelo simples e inafastável motivo de que não foram abarcados pelas referidas normas. Deste modo, é absolutamente inócuas 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 de 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 142 do CTN; 4º, § 1º da Lei Estadual nº 7.980/200, 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 constitucionalidade, 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 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.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **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 autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.098.349,26**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA