

**A I Nº** - 2993340402/09-0  
**AUTUADO** - ITAZUL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE LIMPEZA LTDA.  
**AUTUANTES** - CLÁUDIO ANTONIO BARRETO MARTINELLI  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 18.05.2010

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO JJF Nº 0105-02/10

**EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DEVIDAMENTE ESCRITURADAS. a) APLICOU 7% QUANDO DEVERIA APLICAR 17%. Infração caracterizada, reconhecida pelo autuado; b) EFETUOU VENDAS PARA CONTRIBUINTE INATIVO. Infração caracterizada, reconhecida pelo autuado; 2. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Infração caracterizada, reconhecida pelo autuado. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. UTILIZAÇÃO DE OUTRA VIA QUE NÃO A PRIMEIRA DO DOCUMENTO FISCAL. Infração caracterizada, reconhecida pelo autuado; 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Infração caracterizada, reconhecida pelo autuado; 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Infração caracterizada, reconhecida pelo autuado. 6. BENEFÍCIO FISCAL. DESENVOLVE. SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Acarretando a perda do direito ao benefício em relação às parcelas incentivadas. Falta de atendimento de requisito regulamentar para fruição do benefício. Ratificada a competência do autuante para a exigência do imposto concernente a tal parcela. Rejeitadas as arguições de nulidade, pedido de diligência/perícia e não acolhida a impugnação da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 18/12/2009, exige ICMS, além de multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$217.252,95, referente às seguintes infrações:

Infração 01 - recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS no valor de R\$ 6.069,18, multa de 60%;

Infração 02 - recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS no valor de R\$5.483,66, multa de 60%;

Infração 03 - deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. ICMS no valor de R\$104,79, multa de 60%;

Infração 04 - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS através de nota fiscal não a primeira. ICMS no valor de R\$547,23, multa de 60%;

Infração 05 - deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 10%, no valor total de R\$129,60;

Infração 06 -deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1% , no valor de R\$380,00;

Infração 07 - recolhimento a menos o ICMS no valor de R\$ 205.048,09, multa de 100%, em razão de uso indevido de incentivo fiscal - dilação de prazo para pagamento de ICMS - relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando, assim, o seu pagamento. Consta que o contribuinte possui programa Desenvolve, de acordo com a Resolução nº 153/2005. O autuante destaca que a concessão do benefício Desenvolve ocorre com a finalidade de estimular o desenvolvimento industrial no Estado da Bahia: *“Isso fica muito claro no Decreto do Programa Desenvolve e na própria Resolução nº 153/2005 no seu art. 1º, senão vejamos: Considerar habilitado ad referendum do Plenário, ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve o projeto de implantação da ITAZUL - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE LLIMPEEZA LTDA, CNPJ nº 05.116.907/0001-34, localizado nesse Estado, para produzir água sanitária, desinfetante, detergente, amaciante, alvejante e álcool. Acontece que o contribuinte Itazul utilizou no período fiscalizado 2005 e 2006 o artifício de enviar matéria-prima, insumos e material de embalagem para uma terceira empresa industrializar, restando para si a atividade comercial.”*

Completa afirmando que, *“isso pode ser comprovado com muita facilidade a partir dos documentos juntados no Auto de Infração a exemplo de: notas fiscais de saída da ITAZUL para a NASSAU com objetivo de Industrialização, notas fiscais de saída da NASSAU para a Itazul com o retomo dos produtos Industrializados, livros de saída e entrada da Itazul, livros de entrada e saída da Nassau, livros registro de empregados da Itazul e da Nassau.”*

Ressalta também que o principal sócio da Nassau, o Sr. José Dâmaso, possui primeiro grau de parentesco com a principal sócia da Itazul, a Sra. Rafaela Gordilho Damaso. Depreende-se dos fatos levantados que o contribuinte não soube utilizar corretamente do benefício fiscal do desenvolve, infringindo o art. 1 do Decreto n. 8.205 de 03 de abril de 2002 que instituiu o programa DESENVOLVE no Estado da Bahia...”

O atuado, às fls. 1341 a 1363, apresenta a impugnação restrita à infração 07, reconhecendo as demais, argüindo que a situação relatada pelo Auditor não corresponde à realidade dos fatos. Enfatiza que não está a afirmar que o Autuante tenha deturpado ou modificado os fatos, descrevendo o quadro que extraiu dos livros e documentos fiscais, que, neste caso específico, não está compatível com a realidade material.

Considera que o autuante concluído que não caberia a ele fazer um juízo de valor sobre o caso, apesar de informalmente ter compreendido a realidade das operações descritas nos livros e documentos fiscais.

Sustenta que a empresa Nassau Indústria e Comércio de Produtos de Limpeza Ltda., é apenas uma ficção jurídica, na medida em que não possui sede, não possui patrimônio, não possui máquinas e equipamentos, não compra nem vende mercadorias de/para terceiros, de modo que jamais exerceu qualquer atividade, muito menos de industrialização. Aduz que a impugnante (Itazu1) produziu todos os produtos que comercializou (água sanitária, desinfetante, detergente, amaciante, alvejante etc.), razão pela qual cumpriu a legislação do Desenvolve e, conseqüentemente, a Resolução que concede o benefício.

Relata que em 2005, quando da aquisição da marca "LISA" para pro pela ITAZUL, a estrutura societária da empresa era constituída de

dezembro de 2005, por questões relacionadas a problemas pessoais e financeiros, a sócia Ana Catharina Lemos Pedrosa Baptista deixou a sociedade. Já em abril de 2006, o sócio Assis Targa Lima também deixou de fazer parte da sociedade.

Afirma que esta mudança do quadro societário investidor alterou e comprometeu de forma significativa o planejamento inicial da empresa, mesmo a partir do compromisso firmado pelos novos sócios que assumiram o empreendimento e a garantia de continuidade do processo fabril.

Argumenta que, inicialmente, como única fonte os recursos próprios, o plano estratégico de investimentos teve de ser compartilhado com os custos para não comprometer o capital de giro e, conseqüentemente, a solvência e os resultados futuros da empresa. Diante desse quadro de redução de recursos, a transferência da empresa para o Município de Simões Filho precisou ser postergada, para que a priorização das ações ocorresse em função da operacionalização e manutenção do processo produtivo. Em função da readequação da estratégia, diversas medidas de redução de custos foram inevitavelmente tomadas para o alinhamento às diretrizes, gerando algumas conseqüências imprevistas, podendo citar duas de maior impacto na organização, altos custos de produção e terceirização de mão de obra operacional.

Consigna que o objetivo inicial nunca foi transformar a Nassau em uma indústria, a idéia era simplesmente reduzir o custo tributário da mão-de-obra por meio do pagamento da cota previdenciária conforme a sistemática do SIMPLES, instituído pela Lei nº 9.317/96 (doe. 03). A criação da Nassau também não visou qualquer espécie de redução do ICMS, de modo que a ITAZUL continuou recolhendo tempestiva e corretamente o imposto estadual. Ocorre que, ao colocar em prática o planejamento tributário, a mesma empresa contábil que o propôs incorreu em erros graves, passando a emitir notas fiscais de saída de toda matéria-prima adquirida pela Itazul para a Nassau, com retomo de produtos industrializados da Nassau para a Itazul, operações que, evidentemente, jamais foram planejadas pelos sócios da impugnante.

Afirma que a desorganização era tamanha que próprio Autuante anexou ao auto de infração inúmeras notas fiscais em que a Nassau devolve à Itazul matérias-primas e materiais de embalagem, algo totalmente incompreensível. Não é de se estranhar que aos olhos externos, considerando apenas as notas fiscais, a operação fosse de industrialização por encomenda, tendo a Itazul contratado a Nassau para industrializar as matérias-primas que adquirira. Mas, em verdade, a operação era de industrialização própria da Itazul, tanto que as matérias primas sequer saíram fisicamente do seu estabelecimento, como será comprovado no curso desta impugnação.

Complementa que, embora mal executado, o planejamento tributário permitiu a manutenção/criação dos postos de trabalho e o investimento na implantação de um Programa de Gestão pela Qualidade, motivado pela busca da melhoria contínua dos processos fabris e pela necessidade eminente de aquisição de novos equipamentos que, através da tecnologia e aumento da produtividade a empresa conseguisse atingir os níveis de qualidade esperados para os produtos desenvolvidos. Em contrapartida, houve como resultado natural a elevação do nível de satisfação dos seus clientes, fornecedores e empregados, possibilitando o alcance de melhor posicionamento e aumento do market share.

Assegura que o apoio do Governo do Estado através do programa DESENVOLVE foi e é fundamental para que a impugnante possa alcançar as metas do planejamento estratégico da empresa mantendo a empresa competitiva que, como é sabido, é um desafio permanente na busca constante de poder disputar um lugar no mercado. Daí porque a autuação ora em lide, lastreada em documentos que destoam da realidade fática, ameaça causar efeitos gravosos à impugnante, comprometendo a sua viabilidade empresarial, o que acarretará eliminação de postos de trabalho e a diminuição da atividade fabril no Estado da Bahia.

Antes de passar ao mérito argui preliminar de nulidade da infração 07, uma vez que, segundo o autuado, a jurisprudência deste eg. CONSEF, o Auditor Fiscal não possui atribuição funcional para determinar a perda do Benefício do Desenvolve em relação à parcela incentivada. A competência exclusiva para decretação da perda do benefício entende ser do Conselho Deliberativo do Desenvolve, não cabendo tal atribuição à Auditoria Fiscal, conforme inteligência do art. 18 do Decreto nº 8.205/02.

Nesse sentido, complementa que a Fiscalização não poderia determinar, por ato próprio, a perda do benefício do DESENVOLVE, cobrando o ICMS integralmente da impugnante. Deveria, em verdade, representar ao Conselho Deliberativo informando fato supostamente ensejador da perda do benefício. Só após a eventual decretação da perda do benefício pelo Conselho Deliberativo poderia a Auditoria Fiscal lançar o ICMS eventualmente devido, cobrado pelo regime normal.

Traz, para tanto, decisão do CONSEF, relativo ao AI nº 207090.0005/06-0, verbis:

“ACÓRDÃO CJF Nº 0351-12/08

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. a) ERRO NA DETERMINAÇÃO DOS VALORES DO IMPOSTO. RECOLHIMENTO A MENOS. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. b) PERDA DO DIREITO EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. É da competência exclusiva do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE a decretação da perda do direito ao incentivo fiscal concedido por meio de suas Resoluções. Por falta de competência, a decretação pela autuante da perda do direito ao incentivo fiscal é nula, nos termos do art. 18, inc. I, do RPAF/99 e, em consequência, é nula a infração. Modificada a Decisão recorrida. c) RECOLHIMENTO A MENOS EM RAZÃO DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. A autuante acata alegações defensivas e refaz os cálculos reduzindo o valor do débito exigido. Infração parcialmente procedente. Mantida a Decisão recorrida. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS. a) FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. As atividades econômicas exerci das pelos adquirentes indicam a obrigatoriedade de retenção e recolhimento do imposto pelo autuado, na condição de sujeito passivo por substituição. Excluída da exigência parcela consignada no demonstrativo de débito do Auto de Infração que não consta no levantamento fiscal. Infração parcialmente procedente. Mantida a Decisão recorrida. b) RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. O valor reclamado foi reduzido em decorrência de ajustes realizados pela autuante ao acatar as alegações defensivas. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. 3. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. É nulo o procedimento que implique cerceamento de defesa. Intimação apresentada ao contribuinte contendo erro de indicação quanto ao exercício exigido. Infração nula. Mantida a Decisão recorrida. 4. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. FALTA DE INCLUSÃO DO IPI. OPERAÇÕES DESTINADAS À EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. Caracterizado que as empresas destinatárias não desenvolvem atividades sujeitas à tributação do ICMS. Infração subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Incompetência do órgão julgador administrativo para declarar inconstitucionalidade na legislação tributária estadual. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime quanto ao item 2.”

Destaca que, na oportunidade, o ilustre Relator do voto Vencedor em relação à infração 02, Álvaro Barreto Vieira, esclareceu com, segundo ele, enorme proficiência que: *"Não obstante a excelente qualidade do voto proferido pelo ilustre conselheiro relator, divirjo do seu posicionamento quanto à Infração 2. Inicialmente, ultrapasso a questão da aplicabilidade retroativa de modificações introduzidas pelo Decreto nº 9.513/08, pois entendo que a redação original do art. 18 do Decreto nº 8.205/02 já previa a perda dos incentivos fiscais previstos no DESENVOLVE, quando ocorresse o atraso ou a falta de recolhimento do ICMS por três meses consecutivos ou seis meses alternados. Dessa forma, não há razão para a nulidade da autuação com base nesse argumento, todavia, no meu entendimento, há um vício procedimental que acarreta a nulidade da infração em tela, conforme passo a demonstrar. Consta na acusação (fl. 2) e nos demonstrativos que acompanham o Auto de Infração (fls. 72 e 73) que o imposto foi apurado tomando por base a "perda do benefício fiscal" a que o autuado, ora recorrente, tinha sido habilitado pela Resolução nº 23/2004 do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE.*

*O cancelamento a que ser reporta o § 1º do art. 18 do Decreto nº 8.205/02 não pode ser aplicado pelos auditores fiscais da Secretaria da Fazenda, pois o cancelamento do citado benefício fiscal é da competência exclusiva do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE. Esse entendimento é corroborado pelo Decreto nº 8.205/02, com a redação vigente à época dos fatos, que determin*

*fiscal um ato reservado ao Conselho Deliberativo do DESENVOLVE. Dessa forma, por falta de competência para tanto, não poderia a autuante decretar a perda do referido benefício fiscal.*

*Ao decretar a "perda do benefício fiscal" a que o recorrente fazia jus, a autuante praticou um ato que extrapolava a sua competência, o que acarreta a nulidade da infração 2, nos termos do disposto no art. 18, inc. I, do RPAF/99.*

*Quanto aos demais itens do Recurso Voluntário, acompanho o voto proferido pelo ilustre relator. Voto, portanto, pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar Apesar de decidir pela nulidade da infração 2, ressalto que a autuante no demonstrativo de fl. 72 apurou a ocorrência de recolhimentos de ICMS a menos no período de setembro de 2005 a outubro de 2006. Desse modo, nos termos do art. 156 do RPAF/99, represento à autoridade competente para que seja instaurada nova ação fiscal visando a cobrar o imposto que foi apurado à fl. 72.*

*Por fim, ressalto que não há superposição de cobrança entre a infração 1 e 2, conforme alegado pelo recorrente, uma vez que os valores cobrados nessas duas infrações são referentes a períodos distintos. Também indefiro a diligência solicitada pelo recorrente, pois considero que os elementos existentes nos autos já são suficientes para o deslinde das questões.*

*Quanto aos demais itens do Recurso Voluntário, acompanho o voto proferido pelo ilustre relator. Voto, portanto, pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar NULA a infração 2, mantendo inalterados os demais itens da Decisão recorrida."*

Ressalta o autuado que os dispositivos citados pelo Relator ainda hoje se encontram vigentes, destacando apenas que "o §2º do art. 18 do Decreto n. 8.205/02 passou a ter a redação do antigo §1º". Entende, que, deste modo, a perda do benefício é ato reservado ao Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, na forma do entendimento proclamado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Lembra, quanto a esse fato, que o Conselho Deliberativo do Desenvolve, por meio da Resolução nº 126/2008, publicada após o término da ação fiscal, RATIFICOU a Resolução nº 153/05, que habilitou a impugnante no Programa (doe. 04).

Sustenta que o Auditor Fiscal não possui atribuição funcional para decretar a perda do benefício em relação à parcela incentivada, de modo que apenas poderia exigir o suposto crédito tributário após pronunciamento do Conselho Deliberativo do Desenvolve; o Conselho Deliberativo do Desenvolve já se pronunciou em ato publicado após a ação fiscal, decidindo ratificar a Resolução que concedeu o benefício fiscal.

No mérito, argumenta que, a controvérsia que envolve a infração 07, diz respeito fatos ocorridas no período de 2005 e 2006.

Afirmam que a realidade fática é bastante diversa das notas fiscais emitidas pelas empresas Itazul e Nassau, que a Itazul apenas comercializava os produtos industrializados por encomenda à Nassau, de modo que, segundo o autuante, não faria jus ao benefício do Desenvolve. Argumenta que a Nassau é uma ficção jurídica, criada dentro de um planejamento tributário, necessário, naquele momento, para possibilitar a sobrevivência da Itazul após a perda de dois dos seus três sócios. Em verdade, todas as vendas da Itazul são de produção própria, ou seja, de produtos industrializados pela própria impugnante dentro do seu estabelecimento.

Assegura que a Nassau jamais realizou qualquer atividade, muito menos de industrialização, o que comprova definitivamente que foi a Itazul a responsável pela produção dos produtos por ela comercializados.

Argumenta que a Nassau não possui estabelecimento próprio: Com efeito, basta observar no contrato social (doe. 02) e nas próprias notas fiscais acostadas pelo Autuante que a Nassau apresenta como endereço de seu estabelecimento a Rua Delmiro São Pedro, Quadra 06, Jardim Eldorado, IAPI, Salvador, Bahia. Ocorre que este é o endereço da própria Itazul, como se pode facilmente concluir do seu contrato social (doe. 01). Portanto, na prática, sequer havia movimentação física das mercadorias, ou seja, elas jamais saíram do estabelecimento da impugnante. Apenas ficticiamente havia a remessa "para indústria dos produtos industrializados.

Assegura que a Nassau não possui máquinas e equipamentos: Em verdade, a Nassau não possui qualquer patrimônio. Todas as máquinas e equipamentos utilizados na produção são da Itazul, como podem comprovar as notas fiscais anexas (doe. 05) e a escrituração contábil (doe. 06). Ademais, a impugnante teve o cuidado de fotografar o local de produção e as máquinas utilizadas, a fim de demonstrar que são propriedades da Itazul (doe. 07). Daí surge a pergunta que não quer calar: como uma empresa industrializa produtos sem possuir máquinas ou equipamentos? É impossível.

Afirma que a Nassau não adquire nem vende mercadoria de/para terceiros: Basta observar as notas fiscais seqüenciais de 2005 e 2006 (doe. 08) para concluir que a Nassau não possui qualquer relação comercial com terceiros. Isto prova que ela é mero apêndice da Itazul, sem qualquer atividade econômica própria.

Conclui, diante destes fatos, que é possível inferir claramente que a Nassau jamais poderia ter industrializado os produtos comercializados pela Itazul, pois ela é uma mera ficção jurídica.

Sustenta que foi a Itazul que adquiriu as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem de terceiros. Foi a Itazul que realizou a industrialização dos insumos no seu estabelecimento. Foi a Itazul que comercializou sua produção própria a terceiros. O único fato que causou toda esta confusão foi que parte da sua mão-de-obra estava registrada numa outra empresa, fictícia, a Nassau Indústria e Comércio de Produtos de Limpeza. Infelizmente, o erro contábil e a má execução do legítimo planejamento tributário acarretaram a presente autuação e ameaçam causar a total inviabilidade econômica da empresa, uma vez que gerou a falsa impressão de que a impugnante não realiza atividade fabril.

Entende dever prevalecer a realidade fática, se valendo do disposto no art. 22 do RPAF/99. Assim, com base no princípio da verdade material, constante no aludido dispositivo, continua o autuado, requer, na instrução e julgamento deste processo investigue-se a realidade das operações, ou seja, quem efetivamente industrializou a produção comercializada pela impugnante, independentemente do que esteja descrito em documentos formais. E, diante das provas e dos fatos trazidos ao presente processo, não há qualquer dúvida de que foi a impugnante que industrializou os produtos em questão, de modo que a infração 07 é absolutamente improcedente.

Requer diligência fiscal, com fulcro no art. 145 do RPAF, “a fim de que um Auditor Diligente dirija-se ao suposto estabelecimento da Nassau e responda às seguintes perguntas:

- a) *Que empresa efetivamente ocupa o estabelecimento situado na Rua Delmiro São Pedro, Quadra 06, Jardim Eldorado, IAPI, Salvador, Bahia?*
- b) *A Nassau possui alguma máquina ou equipamento?*
- c) *Independentemente do que informam os documentos fiscais, quem efetivamente realiza a atividade de industrialização, a Itazul ou a Nassau?”*

Ao argüir a improcedência da exigência fiscal, aduzindo que mesmo se concluído por prevalecer os documentos fiscais frente à realidade material, configurando-se a tal "industrialização por encomenda", não haverá descumprimento do Desenvolve. Com efeito, o estabelecimento que remete insumos para industrialização, retomando o produto industrializado para comercialização é equiparado a um estabelecimento industrial, segundo a legislação tributária em vigor.

" Art. 7º. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III, de estabelecimentos industriais ou dos seguintes estabelecimentos equiparados a industrial:

I - estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira;

II - filiais e demais estabelecimentos que exerçam o comércio de produtos importados ou industrializados por outro estabelecimento da mesma firma;

III - estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, mediante a remessa, por eles efetuadas, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos; e

IV - estabelecimentos comerciais de produtos do capítulo 22 da TIPI, cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda."

Conclui por não haver dúvidas de que o estabelecimento que adquire matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e os remetes a terceiro para industrialização, comercializando o produto retornado é também um estabelecimento industrial e contribuinte, portanto, do IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados. Traz para consubstanciar seu entendimento ementa de decisão do TRF.

Assegura que, na presente hipótese, "pelas notas fiscais", a Itazul adquiriu as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, "remetendo-os" à Nassau para "industrialização" e comercializando o produto devolvido, o que configura, portanto, um estabelecimento industrial pela legislação vigente. Assim, trata-se, por força legal, de venda de produto industrializado pela impugnante, tanto que lhe é exigido o IPI sobre a operação (doc. 09).

Entende que, deste modo, sob qualquer ótica que se aplique ao tema, as vendas da impugnante são de produtos por ela industrializados, seja pela verdade material, seja por uma equiparação legal.

Afirma que, mesmo se afastando da verdade material, há de se concluir que não houve qualquer violação ao Programa Desenvolve, razão pela qual a infração 07 é inequivocamente improcedente.

Sustenta a inadequação da multa aplicada, pois não ficou configurada qualquer ação ou omissão fraudulenta neste caso. Aliás, como demonstrado anteriormente, mesmo se considerando a operação descrita nas notas fiscais, a impugnante já faria jus ao benefício do Desenvolve, por seu um estabelecimento industrial na forma da lei.

Considera que a Fiscalização pode até reputar incorreto o aproveitamento do benefício do Desenvolve neste caso, mas não pode reputar tal procedimento fraudulento e aplicar uma multa penal de 100%. Entende que a multa neste caso seria de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96.

Pede, como medida de isonomia e coerência, deve ser afastada a multa de 100%, aplicada injustificadamente no caso, devendo prevalecer a multa regular de 60%, caso, obviamente, se julgue procedente a obrigação principal exigida.

Requer que o Auto seja julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE.

O autuante, às fls.1489 a 1492, apresenta a informação fiscal, aduzindo que o contribuinte possui programa Desenvolve, de acordo com a Resolução nº 153/2005. A concessão do benefício Desenvolve ocorre com a finalidade de estimular o desenvolvimento industrial no Estado da Bahia. Isso fica muito claro no Decreto do Programa Desenvolve e na própria Resolução nº 153/2005 no seu art. 1º, senão vejamos: considerar habilitado ad referendum do Plenário, ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve, o projeto de implantação da ITAZUL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE LIMPEZA LTDA., CNPJ nº 05.116.907/0001-34, localizado nesse Estado, para produzir água sanitária, desinfetante, detergente, amaciante, alvejante e álcool. Acontece que o contribuinte Itazul utilizou no período fiscalizado, 2005 e 2006, o artifício de enviar matéria-prima, insumos e material de embalagem para uma terceira empresa industrializar, restando para si a atividade comercial.

Assegura que isso pode ser comprovado com muita facilidade a partir dos documentos juntados no auto de infração a exemplo de: notas fiscais de saída da ITAZUL para a NASSAU com objetivo de industrialização, notas fiscais de saída da NASSAU para a ITAZUL com o retorno dos produtos industrializados, livros de saída e entrada da ITAZUL, livros de entrada e de saída da NASSAU, livros registro de empregados da ITAZUL e da NASSAU.

Entende que o contribuinte não soube utilizar corretamente do benefício fiscal do desenvolve, infringindo o art. 1º do Decreto nº 8.205 de 03 de abril de 2002 que instituiu o programa DESENVOLVE no Estado da Bahia.

Sustenta que a autoridade tributária não está cancelando o benefício do programa DESENVOLVE e impedindo que o contribuinte possa utilizar das suas benesses. O cancelamento do programa está previsto no art. 19 do Decreto nº 8.205/02 e nos seus correspondentes parágrafos. O parágrafo segundo é claro quando diz que o cancelamento do benefício dar-se-á por Resolução do Conselho Deliberativo com fundamento em parecer da Secretaria Executiva. É óbvio que um benefício fiscal da importância do DESENVOLVE jamais poderia ser cancelado, exclusivamente, por um servidor público, sem que antes fosse aberto um processo e sem análise e julgamento de um Conselho Deliberativo e de uma Secretaria Executiva.

Com relação à alegação de que a competência exclusiva para decretação da perda do benefício é do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, não cabendo tal atribuição à Auditoria Fiscal, conforme disposto no art. 18 do Decreto 8.205/02, informa o disposto no Acórdão nº CJF 0027-12/09, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal:

"A competência para fiscalizar e lançar os tributos estaduais é da Secretaria da Fazenda, através de seus auditores fiscais, não podendo o ato administrativo de lançamento, previsto no art. 142 do CTN, depender da autorização de outra esfera de competência, até porque o crédito tributário é submetido ao prazo quinquenal de decadência, nos termos do art. 150, §4º e art. 173 da Lei Complementar Tributária Geral (CTN)".

Argumenta que, conforme disposto nos arts. 18 e 19, incisos I e II e § 1º e 2º do Dec. 8205/2002, a perda do direito ao benefício no mês, por exemplo, por falta de recolhimento no prazo regulamentar, não enseja o cancelamento da autorização para uso dos incentivos do Programa com relação às parcelas vincendas. Estas sim, só poderão ser canceladas mediante Resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE.

Transcreve os arts. 18 e 19 do Dec. 8205/2002:

"Art. 18 - A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.

Art. 19 - Implicará cancelamento da autorização para uso dos incentivos do Programa:

I - a ocorrência de infração que se caracterize como crime contra a ordem tributária.

II - inobservância de qualquer das exigências para a habilitação do estabelecimento ao Programa, durante o período de sua fruição.

§ 1º- o cancelamento da autorização, nos termos deste artigo implicará no vencimento integral e imediato de todas as parcelas vincendas do imposto incentivado pelo Programa, com os acréscimos legais;

§ 2º - O cancelamento a que se reporta este artigo dar-se-á por Resolução do Conselho Deliberativo com fundamento em parecer da Secretaria Executiva."

Complementa que, no caso em tela, se o contribuinte ITAZUL passar, por exemplo, a industrializar de fato os produtos que comercializa e que foram objeto de incentivo, por parte do Estado da Bahia, terá direito ao programa DESENVOLVE, pois o mesmo não está sendo cancelado.

Em relação à questão da industrialização, que é o segundo pilar de sustentação da defesa do contribuinte, o autuante afirma não ter muito mais a contribuir nesta informação fiscal. Acredita que a vasta documentação juntada ao processo é suficiente para que os membros do Conselho Deliberativo se posicionem e decidam sobre a procedência do auto (infração 07).



Lembra que o benefício é individual e que o mesmo foi pleiteado e conquistado pela ITAZUL, CNPJ 05.116.907/0001-34, conforme consta na resolução nº 153/2005 e não pela NASSAU, CNPJ 07.239.845/0001-83.

Em relação ao pedido do contribuinte, para que seja realizada diligência e/ou perícia solicita a esse Egrégio Conselho que negue provimento, tendo em vista que o único objetivo é o de protelação. O pedido do contribuinte não tem nem utilidade nem necessidade diante de toda a documentação coletada, fugindo ao previsto no PAF.

Diante das razões acima expostas, mantém a infração 07 do Auto de Infração em todos os seus termos e valores.

#### **VOTO**

O contribuinte em sua peça impugnatória reconhece as infrações de 01 a 06, se insurgindo contra a infração 07. A infração 07 traz a imputação ao sujeito passivo de recolhimento a menos do ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal - dilação de prazo para pagamento de ICMS - relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE.

O autuado, inicialmente, procura demonstrar que é a efetivo industrializador dos produtos (água sanitária, desinfetante, detergente, amaciante, alvejante etc.), e a empresa Nassau Indústria e Comércio de Produtos de Limpeza Ltda., é apenas uma ficção jurídica, solicitando, inclusive, diligência para tal comprovação. Faz objeções à validade do lançamento, argüindo a incompetência da autoridade fiscal que procedeu à exigência tributária, por considerar que houve a decretação naquele ato da perda do benefício, sendo este ato sancionatório reservado à competência privativa do Conselho Deliberativo do Programa de Incentivo. Considera incorreta a aplicação da multa de 100%, cabendo, em seu entendimento, a multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96.

Cabe, liminarmente, o exame das argüições que almejam questionar a validade da presente exigência tributária, fundada no entendimento de incompetência da autoridade fiscal por considerar que o mesmo decretou a perda do benefício em questão.

Verifico que, nesse caso, apesar da decisão, desse CONSEF, trazida pelo autuado, existe entendimento diverso, inclusive mais recente, com o qual me alinho, formulado pela 2ª CJF, através do Acórdão CJF nº 0027-12/09, no qual consta o Dr. Tolstoi Seara Nolasco como Presidente/Relator, in verbis:

*“Conforme já tive oportunidade de me manifestar em outros votos proferidos nesta Câmara sobre a mesma matéria, cabe de início, algumas considerações em torno do tema. O DESENVOLVE, instituído pela Lei nº 7.980/2001, é em verdade um mero incentivo diferido do momento do recolhimento do tributo, não havendo na sua regulamentação legal e infralegal a definição de qualquer dos elementos constitutivos do fato gerador do ICMS, em especial a base de cálculo do tributo.*

*O Poder Executivo Estadual, dentro dos limites estabelecidos para a sua atividade, editou o Decreto nº 8.205/02, no sentido de explicitar a lei instituidora, incluindo a situação de suspensão do benefício. Neste ponto, estabeleceu o Decreto Estadual, em seu art. 18, inserido no Capítulo dos Deveres e Sanções, uma espécie de “suspensão” do benefício na hipótese de não recolhimento do tributo não incentivado pela empresa devidamente habilitada. Teria, nesta situação, o Decreto Regulamentar extrapolado de seu caráter explicitador da norma legal, inovando acerca de situação não prevista em lei específica?*

*No nosso entender não houve o vício apontado na peça recursal, isso porque não se verificou a inovação no texto legal. A finalidade posta na norma regulamentar é no sentido de possibilitar o saneamento do vício que levaria ao cancelamento do não preenchimento do requisito imprescindível,*

*qual seja, o pagamento do imposto estadual não alcançado pela dilação de prazo. A “suspensão” trata de situação jurídica preparatória da exclusão do regime, que por liberalidade do Estado concessor do benefício, possibilita ao beneficiário a não efetivação automática do cancelamento da benesse fiscal condicionada.*

*Conforme se deduz da leitura dos dispositivos insertos na Lei instituidora do incentivo fiscal do DESENVOLVE, a inadimplência é um dos motivos para o cancelamento do ato administrativo de concessão da benesse, sendo válido ao Poder Executivo, antes de aplicar a pena de exclusão, exigir o tributo, incentivado e não incentivado, pelo não atendimento pelos contribuintes das condições fixadas na norma legal instituidora.*

*Nesse sentido, prescreveu o art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE (Decreto nº 8.205/02), que determina a não aplicação do benefício em relação ao(s) mês(es) em que não houve recolhimento da parcela não incentivada ou se verificou o recolhimento intempestivo:*

*Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.*

*§ 1º Caso o atraso ocorra por 03 (três) meses consecutivos ou 06 (seis) meses alternados, o incentivo será automaticamente suspenso.*

*§ 2º A empresa que tiver o benefício suspenso, somente voltará a gozar do incentivo após a regularização total das obrigações de que trata o caput deste artigo.*

*Não há qualquer óbice na aplicação do dispositivo no caso concreto, visto que a exigência tributária é limitada ou circunscrita ao período em que o imposto deixou de ser recolhido ou na hipótese de pagamento fora do prazo regulamentar. Em se tratando de benefício condicionado, e vale ressaltar, condicionado, entre outras exigências, ao pagamento das parcelas do imposto não sujeitas à dilação prazal, o não atendimento pelo beneficiário da condição legal resulta na impossibilidade de gozo do benefício. Como o ICMS é imposto de apuração mensal, nos períodos de apuração em que a condição legal não foi atendida não há benefício. Nos períodos mensais em que houver o adimplemento da condição fixada na lei, há gozo do benefício. Portanto, não há extrapolação do Decreto às disposições legais, pois a suspensão do benefício não é uma penalidade, mas tão-somente uma decorrência natural do incentivo fiscal condicionado, explicitado na norma regulamentar, visto que a Lei nº 7.980/01 (art. 4º, § 2º), exige para a obtenção da benesse a condição de adimplência do incentivado com o tesouro estadual.*

*No tocante à argüição de incompetência da autoridade fiscal para a exigência tributária em testilha, por entender o recorrente que deveria a autuação ser precedida, para a sua validade, de ato do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, também entendemos descabida. Pelas razões já expostas acima não houve no caso em exame a cassação do benefício, este sim, ato de competência daquele Conselho, conforme explicitado nas Resoluções nº 01/2002 e nº 02/2007. Houve apenas a não aplicação das normas do incentivo no período em que o contribuinte não cumpriu as exigências fixadas na lei do DESENVOLVE, correspondente ao pagamento do ICMS não sujeito à dilação de prazo. Suspensão ou não aplicação do benefício não implica em cassação. O contribuinte foi mantido no DESENVOLVE, todavia, sem direito ao benefício, exclusivamente no período mensal em que não cumpriu com as suas obrigações tributárias. Neste caso, temos uma relação sinalagmática ou bilateral, por se tratar de um incentivo fiscal condicionado.*

*Sob outros primas, a argüição recursal também não pode ser acolhida, pois a competência para fiscalizar e lançar os tributos estaduais é da Secretaria da Fazenda, através de seus auditores fiscais, não podendo o ato administrativo de lança CTN, depender da autorização de outro esfera de compe.*

*tributário é submetido ao prazo quinquenal de decadência, nos termos do art. 150, § 4º e art. 173, da Lei Complementar Tributária Geral (CTN).”*

Assim, como já dito, alinho-me as razões e ponderações do acima referido relator, acolhidas por unanimidade pelos demais conselheiros, pois, no mesmo esteio, verifico que, no presente caso, não há razão para a nulidade do Auto de Infração, vez que não houve a cassação do benefício, este sim, ato de competência do aludido Conselho Deliberativo, determinado nas Resoluções nº 01/2002 e nº 02/2007. A ação fiscal do autuante restringiu-se a não aplicação das normas do incentivo fiscal no período em que o contribuinte não cumpriu as exigências fixadas na lei do benefício em análise (DESENVOLVE), exercendo o autuante, por conseguinte, a competência que lhe cabe para o ato administrativo de lançamento, previsto no art. 142 do CTN, sem que, para tanto, dependa da autorização de outra esfera de competência.

O autuado solicita diligência/perícia para demonstrar que efetivamente era o industrializador dos produtos que indica, não lhe cabendo a condição apenas de comercialização, conforme aponta o autuante. Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência/perícia, na medida em que os documentos juntados no auto de infração, como as notas fiscais de saída, livros de saída e entrada do autuado, bem como os demais livros fiscais das empresas envolvidas NASSAU e ITAZUL, constituem em elementos, existentes no processo, suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, além da prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos e não serem necessárias outras provas a serem produzidas.

No que tange à condição de industrializador dos produtos argüido pelo autuado, conforme alinha o autuante, o Decreto do Programa Desenvolve e na própria Resolução nº 153/2005 no seu art. 1º, ao determinar a fruição do benefício, resolve em: considerar habilitado ad referendum do Plenário, ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve, o projeto de implantação da ITAZUL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE LIMPEZA LTDA., CNPJ nº 05.116.907/0001-34, localizado nesse Estado, para produzir água sanitária, desinfetante, detergente, amaciante, alvejante e álcool.

Diferente do entendimento do autuado, a realidade fática das operações realizadas pelo mesmo está consubstanciada nos lançamentos constantes dos livros e documentos fiscais apresentados pelo autuante, visto que ITAZUL e a NASSAU são estabelecimentos distintos, com composições societárias distintas, conforme demonstra o próprio autuado em sua defesa, e autonomias para efeito tributário distintas. Assim, a partir dos documentos juntados no auto de infração a exemplo de: notas fiscais de saída da ITAZUL para a NASSAU com objetivo de industrialização, notas fiscais de saída da NASSAU para a ITAZUL com o retorno dos produtos industrializados, livros de saída e entrada da ITAZUL, livros de entrada e de saída da NASSAU, livros registro de empregados da ITAZUL e da NASSAU, ficou caracterizada a realização de operações, pela autuada, não alcançadas pelo benefício fiscal a ela concedido.

O autuado utilizou no período fiscalizado, 2005 e 2006, a sistemática de enviar matéria-prima, insumos e material de embalagem para uma terceira empresa industrializar. Efetuando tais operações, ainda que tenha sido por um planejamento tributário incorreto, como afirma a defesa, ficou restrita a operações de comercialização, razão que motivou a presente exigência tributária, para recuperar, acertadamente, aos cofres do Estado, o crédito tributário, relativo a tais operações não albergadas pelo aludido benefício.

Lembra muito bem o autuante, em consonância, inclusive, com a regra de hermenêutica prevista no art. 111 do CTN, que “o benefício é individual e que o mesmo foi pleiteado e conquistado pela ITAZUL, CNPJ 05.116.907/0001-34, conforme consta na resolução nº 153/2005 e não pela NASSAU CNPJ 07.239.845/0001-83.” Não há, também, como aproveitar o disp

7798/89, pois se trata de uma lei federal não contemplada para balizar a concessão do aludido benefício.

Quanto ao argumento do autuado de que a fiscalização pode até reputar incorreto o aproveitamento do benefício do Desenvolve neste caso, mas não pode reputar tal procedimento fraudulento e aplicar uma multa penal de 100% e sim o a multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, não vejo como acolher tal pleito, na medida em que, apesar dos bem articulados argumentos trazidos pela defesa, inclusive como o esforço de descrever toda a estratégia montada para o desenho de um planejamento tributário e de custos, não afastou do convencimento desse julgador a pertinência da aplicação do Art. 42, IV, alínea "j" da Lei 7014/96, tendo em vista o próprio histórico das operações, alvo da presente exigência, em que o autuado usufrui do benefício fiscal, apesar de se reservar a condição de comercialização e transferir a condição de indústria a uma empresa, que, segundo a própria defesa, foi criada de forma fictícia para atender um planejamento de custos e tributário.

Isso posto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2993340402/09-0**, lavrado contra a **ITAZUL INDÚTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE LIMPEZA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$217.252,95**, acrescido das multas 60% sobre R\$12.204,86 e de 100% sobre R\$205.048,09, previstas nos incisos II "a" e VI, "a" e IV "j" da Lei 7014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$509,60**, prevista nos IX e XI do art. 42 do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de maio de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANGELO MÁRIO DE ARAUJO PITOMBO – RELATOR

ANTONIO CÉSAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR