

A. I. Nº - 207140.0010/10-0
AUTUADO - LAKELAND BRASIL S.A.
AUTUANTE - JAIR DA SILVA SANTOS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET 28.12.2011

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0336-05/11

EMENTA: ICMS. 1. PROGRAMA DESENVOLVE. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. USO INDEVIDO DE INCENTIVO FISCAL. Caracterizada a inclusão de mercadorias adquiridas de terceiros como de produção própria. Infração não elidida. **b)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. PARCELA NÃO ALCANÇADA PELO PRAZO DA DILAÇÃO. PERDA DO BENEFÍCIO EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. Fato que culminou na perda do direito relativo à parcela sujeita à dilação do prazo. Infração comprovada. 2. IMPORTAÇÃO. BEM IMPORTADO POR TRADING COMPANY DESTINADO FISICAMENTE A CONTRIBUINTE NA BAHIA. LANÇAMENTO EFETUADO EM NOME DO DESTINATÁRIO DO BEM. É devido o imposto de importação ao Estado do destino físico da mercadoria ou bem importado. Infração procedente. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DIFERIMENTO. Infração procedente. 4. ZONA FRANCA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS PELA SUFRAMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração reconhecida. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Retificada a multa na infração 1. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2010, exige ICMS no valor de R\$6.221.929,97, através das seguintes infrações:

1. Recolhimento a menor do ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal – dilatação 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. Valor Histórico: R\$312.127,18 – Multa de 100% - 03.08.05;
2. Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. O contribuinte adquiriu mercadorias do exterior sujeitas à tributação do ICMS, mediante encomenda feita a contribuinte de outra unidade da Federação, que se encontrava na condição de TRADING COMPANY, sem o recolhimento do imposto ao Estado da Bahia. Valor Histórico: R\$3.395.957,45 – Multa de 50% - 02.01.01;
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação sujeitas ao regime de diferimento e desacompanhadas do comprovante de recolhimento do imposto. O contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de mercadorias do exterior sujeitas à tributação do ICMS, mediante encomenda feita a contribuinte de outra unidade da Federação, que se encontrava na condição

de TRADING COMPANY, sem o recolhimento do imposto ao Estado da Bahia. Valor Histórico: R\$2.397.146,58 – Multa de 60% - 01.02.22;

4. Recolheu a menor o ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE. Valor Histórico: R\$104.605,70 – Multa de 60% - 03.08.03;
5. Deixou de recolher o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte do SUFRAMA. Valor Histórico: R\$12.093,06 – Multa de 60% - 14.01.03;

O autuado apresentou defesa de fls. 73/112, logo, disse sobre a tempestividade da autuação, pois foi notificado em 06/10/2010, de modo que o termo final do prazo de impugnação ocorreu em 05/11/2010.

Em relação à infração 1, constatou que erros na indicação do CFOP geraram a falsa ideia de inclusão no DESENVOLVE de operações de terceiros, quando em verdade, se tratava de operação própria de industrialização, nos termos do Regulamento do IPI. Salientou que é instalada na Bahia e beneficiária do programa DESENVOLVE, instituído pela Lei Estadual nº 7.980, de 12 de Dezembro de 2001 e regulamentado pelo Decreto nº 8.205, de 03 de abril de 2002.

Salienta que goza do incentivo de dilação do prazo de pagamento de 70% (setenta por cento) do saldo devedor mensal do ICMS e na leitura desta infração concluiu que a fiscalização entendeu que algumas operações promovidas não estariam englobadas no DESENVOLVE, cobrando-as pelas regras gerais de apuração do ICMS, ou seja, excluindo-as da parcela incentivada, o que lhe causou estranheza, uma vez que, efetivamente, se dedica à atividade de industrialização de mercadorias.

Analisou os levantamentos do Auto de Infração e concluiu que a indicação incorreta do **CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações** em certas notas, principalmente no setor de vendas, induziu a fiscalização ao erro, razão pela qual algumas operações tipicamente industriais foram tidas como operações comerciais.

Dentre as saídas consideradas não previstas no cálculo do DESENVOLVE estão, principalmente, aquelas com indicação do **CFOP 5102**, correspondente à **venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros**, merecendo especial destaque as “botas” e os “capacetes” (doc. 03) , e da análise fria do CFOP das notas fiscais, a impressão que se tem é a de que a impugnante simplesmente revende tais mercadorias, justificando, assim, a exclusão do programa de incentivo.No entanto, a indicação do CFOP 5102 ocorreu por puro equívoco do setor de vendas da empresa, pois, de fato, a impugnante industrializa tais produtos, de modo que a codificação da operação deveria ser de **venda de produção** e não aquela correspondente ao CFOP 5102.

Descreveu o processo produtivo dos capacetes e das botas, anexando fotos ilustrativas, a fim de facilitar a compreensão: “*PROCESSO PRODUTIVO – CAPACETE (doc. 04) = - Cortar Tecido + - Costurar Tecido e acessórios + - Colocar velcro na viseira + - Colocar velcro no capacete + - Unir todos os componentes + - Ensacar + - Encaixotar; PROCESSO PRODUTIVO – BOTAS (doc. 05) = - Desembalar a Matéria Prima Bota + - Carimbar o Certificado de Aprovação atendendo a NR6 + - Adequar à numeração Brasileira + - Ensacar + - Encaixotar*”, ainda indicou erro nos produtos: “*PROCESSO PRODUTIVO - MEIA CONDUTIVA (doc. 06); PROCESSO PRODUTIVO – LUVA CONDUTIVA (doc. 06); PROCESSO PRODUTIVO – LENTES ÂMBAR - Lente Âmbar é matéria prima para o produto Capuz - (doc. 07)*”.

Ressaltou que os processos descritos acima são tipicamente industriais, conforme preceitua o art. 4º do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Reafirmou que são processos industriais a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento

ou reacondicionamento e a renovação ou recondicionamento, pois sofrem processo industrial de montagem (fixação de peças e etiquetas), bem como de reacondicionamento, o que torna indubidosa a industrialização.

Portanto, em se tratando de uma operação de saída de produto industrializado no estabelecimento da empresa, o CFOP jamais poderia ser o **código 5102**, como foi apontado nas notas fiscais e essa indicação decorreu de um equívoco do setor de vendas da empresa, refletindo apenas uma falha formal no documentário, o que não pode validar a cobrança indevida da obrigação principal.

Sendo assim, elaborou um demonstrativo (doc. 08 – arquivo magnético em CD), em que apura o DESENVOLVE corretamente, excluindo do benefício apenas àquelas saídas que, de fato, não são operações próprias da empresa, e com base nesse demonstrativo, reconhece o **saldo devedor do ICMS**, no valor de R\$ 183.887,79 pelo que requer a procedencia parcial da infração.

Pede a correção da multa para 60%, pois não cometeu nenhum ato fraudulento, ou seja, a apuração não se relaciona com qualquer comportamento doloso, revelador de alguma intenção de fraudar o erário, pelo contrário, trata-se de mera falha decorrente de uma orientação equivocada, assim, deve-se afastar a aplicação da multa de 100%.

Quanto às infrações 2 e 3, clama pela sua improcedencia por diferenciação entre importação por conta e ordem e importação por encomenda, à luz do Protocolo ICMS 23/2009 do CONFAZ.

Muito embora o Supremo Tribunal Federal venha decidindo que, **em qualquer modalidade de importação**, o ICMS é devido ao Estado onde ocorra o desembaraço aduaneiro (vide tópico seguinte), alguns Estados da Federação insistem em cobrar o ICMS dos contribuintes que posteriormente recebem as mercadorias, bem como glosar o crédito destacado nas notas fiscais de saída do estabelecimento importador.

Um caso típico deste comportamento ocorre em São Paulo, especialmente em relação às mercadorias desembaraçadas no Espírito Santo, por meio das *Tradings* beneficiárias do FUNDAP. Após longas disputas judiciais, os Estados de São Paulo e do Espírito Santo resolveram celebrar um ato que estabelecesse o credor do ICMS nas importações realizadas por meio de *Tradings*. Foi neste contexto que foi editado em 03 de junho de 2009, por intermédio do CONFAZ, o Protocolo ICMS 23/2009, podendo ser aplicado no presente caso supletivamente para resolver o conflito envolvendo as competências tributárias do Estado da Bahia (onde se localiza o encomendante) e do Estado de Pernambuco (onde se localiza a *trading*).

Em especial na infração 3, afirma que a fiscalização violou os princípios da não-cumulatividade e da proibição do “*bis in idem*” ao glosar o crédito fiscal decorrente do imposto destacado nas notas fiscais das mercadorias enviadas pela TRADING, pago ao Estado do Espírito Santo. Em particular, o Conselho de Fazenda tem jurisprudência firmada no sentido de que não é possível a glosa do crédito apropriado quando há cumulativamente a cobrança do ICMS sobre a importação.

Traz a diferenciação entre importação por conta e ordem e importação por encomenda à luz do Protocolo ICMS 23/2009 do CONFAZ, pois mesmo STF tenha decidido que qualquer modalidade de importação, o ICMS é devido ao Estado onde ocorre o desembaraço aduaneiro, alguns Estados da Federação insistem em cobrar o ICMS dos contribuintes que posteriormente recebem as mercadorias, bem como glosar o crédito destacado nas notas fiscais de saída do estabelecimento importador.

Lembrou que após disputas judiciais, com prejuízos para duas partes, os contribuintes ficam à mercê da interpretação particular de cada Administração Tributária, os Estados de São Paulo e do Espírito Santo resolveram celebrar um ato que estabelecesse o credor do ICMS nas importações realizadas por meio de *Tradings* e foi neste contexto que foi editado em 03 de junho de 2009, por intermédio do CONFAZ, o Protocolo ICMS 23/2009.

Pontuou que o citado protocolo regula duas modalidades: a **importação por conta e ordem** – “é um serviço prestado por outra empresa (importadora), que promove em seu nome o despacho aduaneiro de importação das mercadorias adquiridas por outra empresa (adquirente)” e a outra **importação por encomenda** – “é aquela em que a trading adquire mercadorias do exterior, revendendo-as posteriormente para uma outra empresa (encomendante)”, cita artigo assinalados por Horálio Villen Neto e Leonardo Freitas de Moraes e Castro.

Assevera que ficou claro que o ICMS é devido ao Estado de Pernambuco, onde se localiza a *trading*, por se tratar de **importação por encomenda**, como relatou o próprio autuante na descrição das infrações 2 e 3.

Traz ainda a posição do STF no RE 268.586. O ICMS/importação é devido ao estado onde ocorrer o desembarço aduaneiro, pois a controvérsia diz respeito ao **sujeito ativo** do ICMS incidente sobre as importações promovidas pela empresa International Commerce Recife, se o Estado de Pernambuco, onde se localiza o estabelecimento importador e onde se deu o desembarço aduaneiro; ou se o Estado da Bahia, onde se localiza o encomendante das mercadorias importadas (matérias-primas utilizadas na confecção dos seus produtos).

Esclareceu que não houve qualquer má-fé ou simulação por parte do autuado, que a operação realizada foi absolutamente clara, sem subterfúgios ou artifícios, se destacando perfeitamente as duas configurações: “*a) estabelecimento importador, localizado em Pernambuco, que promoveu a importação e o desembarço aduaneiro dos bens pelo Porto de Recife, remetendo-os para Bahia em seguida; e b) o encomendante das mercadorias importadas, a impugnante, que as adquiriu para emprego no seu processo produtivo (matérias-primas, especialmente “tecido a base de aramida”)*”, portanto não é aceita o rótulo de negócio simulado ou fraudulento, quando a operação, além de estar autorizada por lei, encontra-se bem clara, devidamente relatada e formalizada nas declarações de importação, nas notas fiscais e demais documentos aduaneiros.

Transcreve discussão jurídica que decorre da redação pouco clara do art. 155, §2º, IX, “a”, da Constituição Federal de 1988, julgado pelo CONSEF do julgador José Bizerra Lima Irmão que alegou que “segundo a Constituição, cabe o imposto ‘ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria (CF, art. 155, §2º, IX, “a”’)’ e que “a Constituição fala em ‘destinatário da mercadoria’. O texto da Constituição é de uma vaguenza lastimável. Quem é o destinatário da mercadoria? (Acórdão JJF 0315-03/09)”. O autuado concordou com o julgador enfatizando que o “Constituinte poderia e deveria ter elegido, de forma clara e indiscutível, o sujeito ativo do ICMS, evitando-se, com isso, as querelas que se desenrolam por mais de vinte anos e apenas causam insegurança jurídica e problemas econômicos”.

Reproduziu o art. 12, IX, da Lei Complementar nº 87/96, em resposta da pergunta lançada pelo ilustre componente do CONSEF não é de difícil resposta, pois o fato gerador do ICMS é indiscutivelmente o **desembarço aduaneiro** do bem importado, a exemplo do que ocorria com o antigo ICM, logo afirma que pela lógica tributária não é possível instaurar-se uma dicotomia entre os aspectos material, temporal e espacial e o aspecto subjetivo da hipótese de incidência, o qual não faz sentido que o fato gerador ocorra em um Estado, mas o tributo seja devido em outro.

Transcreve que o STF julgou o Recurso Extraordinário determinando que o ICMS sobre a importação é devido ao Estado onde se localiza o destinatário jurídico da mercadoria (STF, RE 299.079-5/RJ, Rel. Min. Carlos Britto, Julgamento 29.06.2004, Publicação 16/06/2004). No entanto um ano após (24/05/2005), o STF foi novamente instado a decidir a disputa entre Estados pelo ICMS incidente na importação indireta (**Recurso Extraordinário nº 268.586-1/SP**, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, da Primeira Turma), na oportunidade, a controvérsia girava em torno da aquisição de bens importados por uma empresa situada em São Paulo por intermédio de um importador beneficiário do FUNDAP, operação esta, que o importador, apesar de situado no

Espírito Santo, determinou que o fornecedor estrangeiro remettese diretamente a mercadoria para São Paulo, onde ocorreu o desembarço aduaneiro, consequentemente, o Estado de São Paulo reclamou o ICMS pago ao Espírito Santo. Na ocasião, o Ministro Marco Aurélio decidiu que o imposto seria devido ao Estado de São Paulo, não porque nele se localizava o destinatário “jurídico” da mercadoria, mas porque nele ocorreu o desembarço aduaneiro. Transcreve o recurso do ministro citado

Destacou no voto do citado ministro a modificação evidente da orientação da Corte Suprema a respeito do tema: “*É extremo de dúvida que, ante os precedentes mencionados, o Colegiado Maior decidiu ser credor do tributo o Estado onde aportada a mercadoria, ficando mitigada a referência a Estabelecimento destinatário*”, verifica-se que o ICMS sobre as operações de importação é devido exclusivamente ao Estado de Pernambuco, uma vez que as mercadorias foram desembaraçadas no **Porto de Suape**, conforme comprovam os documentos anexos ao Auto de Infração, sendo correto o recolhimento do imposto ao Estado de Pernambuco pela importadora (International Commerce Recife), assim como o destaque do imposto recolhido nas notas fiscais que acompanharam as mercadorias até o Estado da Bahia, com o consequente aproveitamento do crédito pelo autuado.

Alegou também a ausência de prejuízo ao erário público (insubsistência da cobrança da obrigação principal), dizendo que foi cobrado o imposto em duplicidade “*bis in idem*” e explica que o ICMS rege pelo princípio da não-cumulatividade.

Diz que a fiscalização está cobrando o imposto sobre a importação de matérias-primas, mas esqueceu que o autuado não aproveitou o crédito fiscal e já efetuou o pagamento do ICMS sobre os produtos finais. Logo, resta caracterizado o “*bis in idem*”, na medida em que há cobrança em duplicidade do ICMS, ou seja, sobre a importação da matéria prima e sobre a saída do produto industrializado.

Conclui que a jurisprudência administrativa, np Estado de São Paulo, vem reconhecendo que a falta de recolhimento do ICMS sobre a importação não causa prejuízo econômico ao Estado, cita o Tribunal de Impostos e Taxas – TIT, de São Paulo (Proc. DRT-1 nº 10.208/90, julgado em sessão da 4^a Câmara, de 22.10.92 - Rei. Carlos Eduardo Duprat e Proc. DRT-1 n. 16554/80, Julgado em sessão da 5^a Câmara de 07/11/84 - Rel. Dulcroc Dias Conrado, o Acórdão nº 0255-04/05, Resolução nº 1851/99.

Por fim pede a improcedência desta autuação.

Pontuou sobre a Infração 4, que há nulidade formal, pois o mesmo conselho citado já decidiu que a Autoridade Fiscal não tem atribuição para determinar a perda do benefício do DESENVOLVE, cabendo tal atribuição ao Conselho Deliberativo.

Frisa que a infração é improcedente, pois o CONSEF apenas autoriza a perda do benefício no caso de **não recolhimento** da parcela não incentivada e, no caso em exame, o autuado **recolheu integralmente** a parcela não incentivada, havendo apenas equívoco na data de pagamento, hipótese insuficiente para a gravosa decretação da perda do benefício.

Disse que o autuante decretou a perda do benefício do DESENVOLVE em relação ao mês de março de 2007 e exige ICMS mês citado sob o “regime normal de apuração”, mas alega que houve um equívoco, pois o contribuinte recolheu a parcela não sujeita à dilação do prazo no dia 30/04/2007 (doc. 09), quando o correto seria 10/04/2007, sendo a infração nula ou improcedente.

Discorre que a perda do benefício do DESENVOLVE é de competência exclusiva do Conselho Deliberativo, e não cabe esta atribuição à auditoria fiscal, estando em conformidade com o art. 18 do Decreto nº 8.205/02.

Ressalta que a fiscalização não pode determinar, por ato próprio, a perda do benefício do DESENVOLVE, cobrando ICMS integralmente, pois deveria, representar ao Conselho Deliberativo

informando fato supostamente ensejador da perda do benefício e, após a eventual decretação da perda do benefício pelo Conselho Deliberativo poderia a Auditoria Fiscal lançar o ICMS eventualmente devido, cobrado pelo regime normal.

Transcreve julgado do CONSEF realizado pela 2^a CJF (A-0351-12/08 – Auto de Infração nº 207090.0005/06-0), voto vencedor (infração 2) do conselheiro Álvaro Barreto Vieira e esclareceu que os dispositivos citados pelo Relator ainda se encontram vigentes, ressalvando-se apenas que o §2º do art. 18 do Decreto nº 8.205/02 passou a ter a redação do antigo §1º. Deste modo, é confirmado que o fiscal ao decretar tal perda praticou um ato que extrapolava a sua competência, o que acarreta a nulidade da infração 4, nos termos do art. 18, inc. I, do RPAF/99.

Quanto ao pagamento atrasado da parcela não incentivada, isto não acarreta a perda do benefício do DESENVOLVE em relação à parcela incentivada, Destacou que o próprio autuado já sofreu infração semelhante (Auto de Infração nº 108595.0002/07-5) e que na ocasião foi confessado e pago por meio de denúncia espontânea a parte não incentivada. A decisão foi no sentido de que não foi correta a perda do benefício do DESENVOLVE em relação à parte incentivada. Cita e transcreve decisão da 2^a CJF (Acórdão nº 0027-12/09), no qual foi acolhido o argumento levantado pelo contribuinte e julgada improcedente a infração. Naquele evento, o conselheiro Tolstoi Seara Nolasco afirmou que *“em momento algum o contribuinte perdeu o benefício do DESENVOLVE, ao contrário do quanto informado na autuação, visto que o recorrente teve a cautela de purgar a mora com o recolhimento do imposto não incentivado anteriormente ao início da ação fiscalizadora”*. Pede a improcedência desta infração.

Requeru realização de diligência fiscal, pois a impugnação traz os elementos necessários para revisão da infração 1.

Reconhece integralmente a infração 5, que será paga, e requer que o CONSEF determine a homologação dos valores recolhidos (DAE anexo – doc. 02).

Pede a Procedência Parcial do Auto de Infração.

O autuante presta a informação fiscal, fls. 175 a 182, e com relação à infração 1 não acolhe os argumentos da defesa, pois entende que pequenas alterações nas mercadorias adquiridas de terceiros não são consideradas como industrialização, nem tidas como de produção própria, tais como as operações de saídas de botas, capacetes, meias condutivas, luvas condutivas e lentes âmbar, com indicação do CFOP 5102 pelo próprio autuado – venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, apesar de serem submetidas no interior do seu estabelecimento, a processos tais como: corte e costura de tecidos e colocação de acessórios e velcros, desembalagem, carimbagem, numeração, recebimentos das mercadorias, colocação de etiquetas e ensacamento.

Acredita que a pretensão do autuado não se enquadra em uma das condições do Programa Desenvolve, aprovado pelo decreto nº 8.205/02.

Desta forma, visto que, efetivamente o estabelecimento industrial não produz botas, capacetes, meias e luvas condutivas e lentes âmbar, cujas operações de saídas foram excluídas do saldo devedor sujeito à dilação do prazo, o item 01 é totalmente procedente.

No caso da multa aplicável de 100%, contestada pelo autuado, o autuante se declara incompetente para a pretendida redução para 60%, visto que a previsão legal está contida no art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/96.

Em relação à infração 2, informou que se a operação fosse realizada por conta e ordem de São Paulo, o ICMS seria daquele Estado, no entanto esclareceu que a importação por conta e ordem é um serviço prestado por outra empresa (importadora), que promove em seu nome o despacho aduaneiro de importação das mercadorias adquiridas por outra empresa (adquirente) e que na **importação por encomenda** continua, assegura que é aquela em que a *trading* adquire mercadorias do exterior, revendendo-as posteriormente para uma outra empresa (encomendante).

Concordou parcialmente com os argumentos sobre o Protocolo ICMS 23/2009, no entanto colocou-se em dúvida em relação se caberia a extraterritorialidade deste acordo para dirimir os conflitos entre os Estados de Pernambuco e Bahia. Explicou que apesar dos termos inadequados utilizados na descrição das infrações, “...mediante encomenda feita a contribuinte de outra unidade da Federação, que se encontrava na condição de TRADING COMPANY...”, os fatos corroboram que as operações foram efetivamente realizadas por conta e ordem do autuado, haja vista que todos os documentos de importação indicam como importador o estabelecimento do autuado e não a TRADING COMPANY, conforme pode observado nos documentos ora anexados e que o autuado poderá ter vistas.

Transcreve o art. 36, do RICMS/BA, diz que o autuado é o responsável pelo ICMS, vez que subsidiou toda operação de importação, sendo, portanto considerado o destinatário jurídico das mercadorias por entender que o citado artigo descreve o entendimento: “Art. 36. Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Salienta que no julgamento do RE nº 405.457, em que se discutia qual o estado tinha o direito ao ICMS incidente na importação, se o Estado onde se situa o estabelecimento importador ou se o Estado onde está o destinatário físico da mercadoria importada, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que “O destinatário a que alude o dispositivo constitucional é o jurídico, isto é, o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade do bem, ou seja, o importador adquirente”.

Citou entendimento do Relator/Ministro Joaquim Barbosa, que “...tanto o desembarque aduaneiro, quanto a ausência de circulação da mercadoria no território do estado onde está localizado o importador são irrelevantes para o desate da questão”, assim, o Estado da Bahia estabelece que o ICMS devido na importação é de competência do Estado no qual está jurisdicionado o estabelecimento em que adentrar fisicamente a mercadoria. Portanto, se a mercadoria importada for remetida, pelo importador, diretamente da repartição alfandegária para estabelecimento situado em unidade da Federação, diversa do importador, o ICMS deve ser recolhido para a unidade da Federação do destinatário da mercadoria.

Ademais, a Lei Complementar nº 87/96 regula esse dispositivo constitucional, diante do fato de que o imposto incide sobre a ENTRADA de bem ou mercadoria importados do exterior cabendo ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do DESTINATÁRIO (art. 11, inciso I, alínea “d”), assim, está claro que, o ICMS devido na importação, cabe ao Estado onde ocorrer a entrada física da mercadoria no estabelecimento, ou seja, para fins de recolhimento do ICMS, o importador é o estabelecimento em que, de fato, adentrar fisicamente a mercadoria importada, mesmo que a importação (negócio jurídico) tenha sido realizada por outra empresa.

Informa que a empresa TRADING foi só importadora/intermediária na aquisição, não destinatária da mercadoria, porém o contribuinte é o importador/adquirente/destinatário final, ou seja, o autuado, seja mediante operação por encomenda, seja por conta e ordem é o responsável pelo imposto, portanto, o Estado da Bahia tem legitimidade constitucional para exigir o ICMS incidente na importação, logo procedente a infração.

Quanto à infração 3, esclareceu que tomando como base uma operação regular, tendo o contribuinte deste Estado recolhido o ICMS devido na importação ao Estado da Bahia, teria o direito ao crédito fiscal equivalente. Na falta do recolhimento, este direito passa a não existir, uma vez que os documentos fiscais emitidos pela empresa TRADING COMPANY são inidôneos, posto que não estão em conformidade com o que preconizam os arts. 91 e 92 do RICMS/BA.

Por estas razões, restou demonstrado que o crédito fiscal glosado não poderá ser mantido, posto que, aí sim haveria prejuízo ao Erário, pois ocorreria a duplicidade de lançamento de créditos:

um já lançado (por ora considerado inidôneo); outro, a ser lançado após o pagamento do Auto de Infração (este, sim, legítimo), assim, mantem a infração.

Na quarta infração, em nenhum momento foi decretado, pelo autuante, a perda do benefício DESENVOLVE. Na verdade, tal penalidade já está prevista no art. 18, do Decreto nº 8.205/02, sem a necessidade de intervenção do Conselho Deliberativo, ou mesmo da autoridade fiscal.

Esclarece ainda que o Programa DESENVOLVE não é um benefício incondicional, posto que insertos no seu regulamento existem mecanismos automáticos de exclusão, caso não sejam atendidas certas condições. Dentre elas, a que trata da produção própria de produtos incluídos no projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo, isto é, se o produto for recebido ou adquirido de terceiros não poderá usufruir do benefício, que é o caso da infração 1; a outra, se não houver o recolhimento do imposto relativo à parcela não-incentivada no prazo regulamentar, a parcela incentivada perde o benefício da dilação do prazo de pagamento, caso desta infração, ou seja, uma vez não atendida aquelas condições, o contribuinte já perde o direito à fruição do benefício, automaticamente.

Deste modo, cabe ao contribuinte efetuar o pagamento da parcela incentivada, além da parcela não-incentivada, com juros e acréscimos moratórios, espontaneamente. Caso contrário, o débito tributário existente deverá ser lançado, de ofício, através de auto de infração, que é de competência exclusiva do auditor fiscal.

Reitera que a nulidade argüida pelo autuado equivaleria a uma anistia (branca) da irregularidade cometida, posto que se a autoridade fiscal não tiver competência para exigir o imposto não amparado pelo benefício, tampouco teriam os membros do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE aquela atribuição, desta forma ficou esclarecido que o autuante é a autoridade fiscal competente para a exigência tributária, de modo que o item 4 é totalmente procedente.

Verificou que a empresa reconheceu o item 5, o qual não foi contestado.

Pede a Procedência do Auto de Infração.

O sujeito passivo volta a manifestar-se, fls. 415 a 427, reitera as razões de defesa, reafirma que os produtos relacionados na impugnação sofrem efetivamente processo industrial de montagem (fixação de peças e de etiquetas), bem como de reacondicionamento, o que torna indubiosa a industrialização, nos termos do art. 4º do RIPI, sendo improcedente a infração 1. Também resta clara a aplicabilidade da multa regular de 60% por recolhimento a menor de ICMS.

Na infração 2, aduz que o autuante junta documentos após a apresentação da defesa provar a inadequada descrição contida no Auto de Infração, que não corresponde à realidade dos fatos, pois a importação não seria por encomenda, mas por “conta e ordem”, o que modifica completamente a consequência jurídica. Contudo, esta alteração do fundamento no curso do PAF, após a apresentação da defesa é absolutamente ilegal e viola os princípios da segurança jurídica e da ampla defesa. Ou seja, o autuante confessa que a descrição dos fatos está errada, ou nos termos por ele empregados, a descrição está inadequada. Pior que isso, o autuante pretende alterar os fatos, após a apresentação da defesa e, para tanto, apresenta inúmeros documentos que, nem sequer foram anexados, previamente, ao lançamento de ofício. Requer a declaração de nulidade absoluta do auto de infração, por cerceamento de defesa, quando não se pode defender sem saber, com clareza, os fatos que contra si foram imputados.

Clama pela nulidade da infração 3, sob os mesmos fundamentos da infração anterior.

Na infração 4, salienta que o autuante decreta a perda do benefício do DESENVOLVE, em relação ao mês de março de 2007, exigindo o ICMS naquele mês, sob o regime normal de apuração, pois por mero equívoco, o contribuinte recolheu a parcela não sujeita à dilação do prazo no dia 30/04/2007, quando o correto seria 10/04/2007. Reitera a decisão do CONSEF, em processo do qual foi parte, quando sedimentado o entendimento de que o pagamento a destempo, da parcela não

incentivada, antes da ação fiscal, não importa perda do benefício. (Acordão CJF nº 0027-12/09). Portanto, o pagamento integral do débito, com apenas 20 dias de atraso, também não pode ensejar a aplicação desta pena.

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal, diligenciou o presente PAF à ASTEC, para que fosse verificado o procedimento industrial utilizado pelo sujeito passivo, com relação aos produtos que foram considerados indevidamente incluídos no benefício do Desenvolve, ou seja, se são operações próprias da empresa. Neste sentido foi questionado de os produtos relacionados na impugnação sofrem efetivamente processo industrial de montagem (fixação de peças e etiquetas), bem como de reacondicionamento?

O diligente desenvolveu uma visita técnica aos estabelecimentos da Lakeland Brasil S/A, conforme Termo de Intimação, fl. 439, no dia 02/08/2011, onde percorreu todas as instalações fabris da empresa, com foco, exclusivamente, na observação do procedimento industrial utilizado pelo sujeito passivo. Assim emitiu o Parecer ASTEC nº 129/2011, fls. 441 a 444, e com relação aos produtos que foram considerados como indevidamente incluídos no benefício do Programa Desenvolve, conforme a seguir destacado: botas capacetes, meias condutivas, luvas condutivas e lentes, apresenta cada uma destas mercadorias, com fotos ilustrativas do objeto observado, in loco, onde é registrado abaixo de cada foto, resumidamente, as ações de intervenções. Aduz que o contribuinte autuado tem como atividade econômica principal à fabricação de equipamentos e acessórios para segurança pessoal e profissional, com destaque para a fabricação de roupas de proteção e segurança a fogo. A verificação in loco, no estabelecimento, dos produtos objeto desta diligencia, botas, capacetes, meias condutivas, luvas condutivas e lentes indicam, sim, que sofrem intervenções operacionais, seja por fixação de peças (etiquetas), ou seja por acoplamento (junção) de peças, que efetivamente muda a finalidade do produto e/ou aperfeiçoa para consumo.

Atesta o diligente que todas as intervenções descritas, na peça de defesa são efetuadas nos produtos, mas ressalta: *“Porém atestar que tais intervenções caracterizam um processo de industrialização nos mencionados produtos, e, portanto, fazendo jus as operações de vendas desses produtos ser incluídos no benefício do Programa Desenvolve, ao nosso vê, é uma questão de mérito, não sendo portanto de nossa alçada.”*

Desta forma, deixa à critério desta Relatora, a decisão dados os fatos descritos no corpo do relatório, bem como de outras considerações, se efetivamente as intervenções nos produtos objeto dessa diligência são de industrialização, retornando então à ASTEC, para elaboração dos novos demonstrativos da infração 1, conforme solicitado no despacho de fl. 436.

O sujeito passivo manifesta-se quanto ao Parecer ASTEC nº 129/2011, e ressalta que a conclusão apontada pelo auditor representa, indiscutivelmente, a prova de industrialização dos produtos em questão, valendo destacar que a operação que mude a finalidade e/ou aperfeiçoe o produto para consumo é a própria definição do termo industrialização, nos termos do art. 4º do Regulamento do IPI. Logo a diligencia perpetrada pela ASTEC comprova que os produtos relacionados na impugnação sofrem processo efetivamente industrial, de montagem, fixação de peças e etiquetas, bem como de reacondicionamento, o que torna indubidosa a industrialização, nos termos do art. 4º do RIPI, portanto a infração 1 é improcedente. Destaca que, infelizmente, o auditor não apresentou o novo demonstrativo da infração, e repete que o auditor conclui que as operações realizadas pela impugnante, efetivamente, mudam a finalidade do produto, e/ou aperfeiçoa para consumo, o que nada mais é do que a definição legal do termo industrialização para fins fiscais. Assim, caso esta JJF entenda necessário, que o PAF seja baixado em diligência, determinando o novo cálculo da infração, considerando como albergados no regime do Desenvolve os produtos em análise.

O autuante presta informação fiscal, fl. 453, quanto ao resultado da diligência e admite que, as atividades em questão, correspondem a um processo de industrialização, de acordo com a

conceituação dada pelo Decreto Federal nº 7.212/10. Caracteriza-se industrialização a transformação, o beneficiamento e a montagem. Não obstante, da leitura da resolução que habilitou o autuado à fruição do benefício do Incentivo Desenvolve, as atividades de montagem e beneficiamento não foram contempladas, conforme Resolução nº 01/2003, que transcreve.

Ressalta que a Resolução restringe o benefício à produção, que tem o mesmo significado de fabricação/transformação, não se confundindo com montagem ou beneficiamento.

Nada obstante, o que se depreende da manifestação do autuado, é o ensejo de ampliar o conceito “produção = fabricação= transformação” autorizado pela Resolução 01/2003, para “fixação de acessórios= montagem e/ou beneficiamento”, sob o argumento de que tudo está inserido no conceito genérico de industrialização, para poder usufruir do benefício do Desenvolve. Contudo tal pretensão não pode prosperar, simplesmente, por que se tratam de coisas distintas, embora sejam ambas as atividades, efetivamente, consideradas industrialização.

Argumenta que as atividades de montagem e beneficiamento, desde o início da validade da habilitação do benefício, não estavam contempladas, logo não há como falar em cancelamento ou suspensão de benefício INEXISTENTE para aquelas operações.

Esclarece que, em nenhum momento, o incentivo DESENVOLVE foi cancelado ou suspenso, vez que as outras operações (de produção), foram consideradas com direito à fruição.

Conclui que, embora beneficiamento e montagem sejam atividades de industrialização, elas, efetivamente, não se confundem com transformação/produção. Dando-se por tais razões, como acertada a exclusão de fixação de acessórios, emblemas e etiquetas em botas, capacetes, meias condutivas e lentes, produzidos por terceiros, do benefício do Desenvolve.

VOTO

O sujeito passivo, na defesa apresentada suscitou a nulidade do lançamento por diversos motivos: cancelamento ilegal dos benefícios concedidos e aplicação de multas não previstas, bem como impossibilidade de lavrar Auto de Infração antes do cancelamento formal do benefício pelo Conselho Deliberativo (CD) do DESENVOLVE de acordo com o seu Regulamento (Dec. 8.205/02). Rejeito às nulidades pretendidas, tendo em vista que a competência da plenária do mencionado Conselho, conforme definido no art. 7º da Resolução nº 03/2007 é de definir política de investimentos; propor instituição de programas; deliberar sobre pedidos e concessão de incentivos e benefícios; apreciar e decidir sobre cancelamento de benefícios. Portanto, uma vez concedido benefícios fiscais mediante resoluções emanadas por aquele Conselho, para empresas integrantes dos programas instituídos, cabe à fiscalização verificar se os procedimentos adotados pelos contribuintes atendem o que determina a legislação tributária e, caso se constate práticas adotadas que conflitem com as normas, é de competência dos auditores fiscais, fazer o lançamento de ofício nos termos do art. 6º da Lei nº 8.210/02 e art. 42 do Decreto nº 7.629/99.

Outrossim, rejeito também a nulidade pretendida, sob o argumento de que só poderia ser feito o lançamento de ofício mediante a revogação do benefício concedido pelo CD do DESENVOLVE. Conforme apreciado anteriormente, uma vez concedido os benefícios fiscais previstos no DESENVOLVE, constatado descumprimento da legislação tributária, é de competência do Fisco fazer o lançamento de ofício para exigir o tributo devido, independentemente do cancelamento dos benefícios. O certo é que a fiscalização não tem competência para cancelar o benefício concedido, competência esta do CD DESENVOLVE. Portanto, não pode ser acatada a alegação de que os atos foram praticados por servidor incompetente nos termos do art. 18, I do RPAF/BA. Entendo não existir conflito de competência entre a ação fiscal que culminou com o lançamento de ofício, privativa dos auditores fiscais e das competências do mencionado Conselho, como quis fazer crer o impugnante na sua defesa. Além do mais, o Auto de Infração foi lavrado em

conformidade com o disposto no art. 39 do mencionado diploma legal, notificado o autuado, que apresentou sua defesa contestando a exigência fiscal.

Fica rejeitada ainda a preliminar de nulidade arguida pelo sujeito passivo, relativa às infrações 02 e 03, sob o argumento de que o autuante teria modificado o fulcro da autuação, ao mencionar no corpo do Auto de Infração, na descrição dos fatos, a expressão “*mediante encomenda feita a contribuinte de outra unidade da Federação, que se encontrava na condição de TRADING COMPANY*”, e, mais tarde, na informação fiscal, retificou que não teria havido importação por encomenda, mas importante por conta e ordem. Mesmo sem levar em consideração se o que o autuante teria dito, “mediante encomenda”, e não “importação por encomenda”, o fato é que o fulcro da autuação cinge-se à “*Aquisição de mercadorias do exterior sem o pagamento do imposto devido na operação de importação*”. Sobre este fato, o sujeito passivo pode exercer de forma ampla o seu direito de defesa, como o fez, vez que os demonstrativos de fls. 50 a 64 “AUDITORIA DE COMERCIO EXTERIOR – IMPORTAÇÃO”, traduz a infração, de forma pormenorizada quando discirmina a data de emissão, as notas fiscais, CNPJ, UF, CFOP, base de cálculo e ICMS devido, referente aos competentes documentos fiscais de importação, que estão de posse do contribuinte, e foram por ele apresentadas à fiscalização.

Quanto ao fato de essas mesmas notas fiscais terem sido juntadas aos autos, no momento da informação fiscal, não houve cerceamento ao direito de defesa, pois se trata de cópias de documentos que estão na posse do estabelecimento autuado e foi concedido o prazo de 10 dias para que o sujeito passivo pudesse se manifestar.

Portanto, não houve prejuízo para o contribuinte, caso em que aplica o disposto no §§ 1º e 2º do art. 18 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99).

Art. 18. São nulos:

.....
§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

§ 2º Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade.

Rejeitadas as preliminares, passo ao exame do mérito das infrações, como segue:

A infração 1, se refere ao recolhimento a menor do ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal – dilatação 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.

O contribuinte incluiu indevidamente no benefício do DESENVOLVE o saldo devedor das mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, juntamente com o saldo devedor dos produtos resultantes de produção própria incentivadas, reduzindo o imposto recolhido e dilatando, irregularmente, a parcela do imposto que não fazia jus àquele incentivo.

O impugnante alega que as saídas de botas, capacetes, meias condutivas, luvas condutivas e lentes âmbar, com indicação de CFOP 5102 pelo próprio autuado – venda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, deveriam ser por ora consideradas “venda de produção própria”, em razão dos processos que são submetidos no interior do seu estabelecimento, tais como corte e costura de tecidos, colocação de acessórios e velcros, desembalagem, carimbagem, numeração, recebimentos das mercadorias, colocação de etiquetas e ensacamento.

A Resolução nº 01/2003 do CD do DESENVOLVE, de 11 de fevereiro de 2003, considerou habilitado ao Programa de Desenvolvimento – DESENVOLVE – o projeto de implantação da Vieira Bastos & Antunes Ltda, denominação originária da empresa autuada, para produzir uniformes industriais e de equipamentos de proteção individual (EPI'S):

Conceder dilação de prazo de 72 meses (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 III, da Tabela I, anexa ao Regulamento do Desenvolve.

Conceder prazo de 10 anos para fruição dos benefícios contado a partir da publicação desta Resolução no Diário Oficial do Estado.

O Decreto nº 8.205/02, no art. 3º, estabelece que a dilação de prazo de até 72 meses para o pagamento de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às **operações próprias**, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.

O contribuinte goza do incentivo de dilação do prazo de pagamento de 70% (setenta por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, mas a fiscalização entendeu que algumas operações promovidas não estariam englobadas no DESENVOLVE, cobrando-as pelas regras gerais de apuração do ICMS, ou seja, excluindo-as da parcela incentivada, ao que o defendant insurgue-se com o argumento de que, efetivamente, se dedica à atividade de industrialização de mercadorias, e teria apenas ocorrido erros na indicação do **CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações** em certas notas, principalmente no setor de vendas, e deste modo, algumas operações tipicamente industriais foram tidas como operações comerciais.

Destaque especial para “botas”, “capacetes”, com CFOP 5102, correspondente à venda de mercadoria adquirida de terceiros, mas que de fato seriam industrializados pelo sujeito passivo.

Após o contribuinte ter descrito de modo detalhado o processo produtivo, onde anexou fotos ilustrativas, a fim de facilitar a compreensão: “*PROCESSO PRODUTIVO – CAPACETE (doc. 04) = - Cortar Tecido + - Costurar Tecido e acessórios + - Colocar velcro na viseira + - Colocar velcro no capacete + - Unir todos os componentes + - Ensacar + - Encaixotar; PROCESSO PRODUTIVO – BOTAS (doc. 05) = - Desembalar a Matéria Prima Bota + - Carimbar o Certificado de Aprovação atendendo a NR6 + - Adequar à numeração Brasileira + - Ensacar + - Encaixotar*”, ainda indicou erro nos produtos: “*PROCESSO PRODUTIVO - MEIA CONDUTIVA (doc. 06); PROCESSO PRODUTIVO – LUVA CONDUTIVA (doc. 06); PROCESSO PRODUTIVO – LENTES ÂMBAR - Lente Âmbar é matéria prima para o produto Capuz - (doc. 07)*”, ainda ressaltou que os processos descritos acima são tipicamente industriais, conforme preceitua o art. 4º do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Reafirmou que tais produtos sofrem processos industriais: a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento ou reacondicionamento e a renovação ou recondicionamento, pois sofrem processo industrial de montagem (fixação de peças e etiquetas), bem como de reacondicionamento, o que torna indubidosa a industrialização.

Diante da controvérsia, esta 5ª deliberou que o presente PAF fosse diligenciado à ASTEC, para elucidar as questões trazidas na defesa.

Desta forma, foi solicitado que fosse verificado o procedimento industrial, utilizado pelo sujeito passivo, com relação aos produtos que foram considerados indevidamente incluídos no benefício do DESENVOLVE, ou seja, a verificação se trata de operações próprias da empresa. Foi questionado ainda se os produtos relacionados na impugnação sofrem, efetivamente, processo industrial de montagem (fixação de peças e etiquetas), bem como de reacondicionamento.

O diligente desenvolveu uma visita técnica aos estabelecimentos da Lakeland Brasil S/A, conforme Termo de Intimação, fl. 439, no dia 02/08/2011, onde percorreu todas as instalações fabris da empresa, com foco, exclusivamente, na observação do procedimento industrial

utilizado pelo sujeito passivo, com relação aos produtos que foram considerados como indevidamente incluídos no benefício do Programa DESENVOLVE, conforme a seguir destacados: botas, capacetes, meias condutivas, luvas condutivas e lentes. Apresenta cada uma destas mercadorias, com fotos ilustrativas do objeto observado, in loco, onde é registrado abaixo de cada foto, resumidamente, as ações de intervenções promovidas no estabelecimento fabril. Aduz que o contribuinte autuado tem como atividade econômica principal a fabricação de equipamentos e acessórios para segurança pessoal e profissional, com destaque para a fabricação de roupas de proteção e segurança a fogo. A verificação in loco, no estabelecimento do autuado, dos produtos objeto desta diligência, botas, capacetes, meias condutivas, luvas condutivas e lentes indicam, sim, que sofrem intervenções operacionais, seja por fixação de peças (etiquetas), ou seja por acoplamento (junção) de peças, que efetivamente muda a finalidade do produto e/ou aperfeiçoa para consumo. Comprova que todas as intervenções descritas, pelo contribuinte, em sua peça de defesa, são efetuadas nos produtos, mas abstém-se de atestar que tais intervenções caracterizam um processo de industrialização, pois, ao seu ver, é uma questão de mérito, não sendo de sua alçada.

Desta forma, cabe a esta JJF definir o seu posicionamento, com relação às intervenções que sofrem estes produtos/mercadorias, e se podem ser caracterizadas como efetivo processo de industrialização.

Segundo a definição contida no Regulamento do IPI,

Industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para consumo como, por exemplo, que importe em modificação, aperfeiçoamento ou, de qualquer forma, alteração do funcionamento, da utilização, do acabamento ou da aparência do produto (beneficiamento);

Portanto, perante a legislação do IPI (art. 4º RIPI), encontramos várias hipóteses de ocorrência do fato gerador, dentre eles:

- 1) *a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);*
- 2) *a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*
- 3) *a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);*
- 4) *a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou*
- 5) *A que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).*

Diz ainda que: *São irrelevantes para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.*

O diligente afirma que “*A verificação in loco, no estabelecimento do autuado, dos Produtos, objeto desta diligência, botas, capacetes, meias condutivas, luvas condutivas e lentes, indicam, sim que sofre, intervenções, sejam por fixação de peças (etiquetas, ou seja por acoplamento (junção) de peças, que efetivamente, muda a finalidade do produto e/ou aperfeiçoa para consumo.*”

Não obstante o resultado da diligência, o autuante presta informação fiscal, fl. 453, admite que as atividades em questão correspondem a um processo de industrialização, de acordo com a conceituação dada pelo Decreto Federal nº 7.212/10, caracteriza-se industrialização a transformação, o beneficiamento e a montagem. Não obstante, da leitura da Resolução que habilitou o autuado à fruição do benefício do Incentivo DESENVOLVE, as atividades de

montagem e beneficiamento não foram contempladas naquele benefício fiscal, conforme Resolução nº 01/2003, como segue:

Art. 1º Considerar habilitado ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, o projeto de implantação da VIEIRA BASTOS & ANTUNES LTDA, localizado nesta Capital, para produzir uniformes industriais e de equipamentos de proteção individual (EPI'S).

Assim, o destaque neste art. 1º, é o termo “produzir”, a Resolução que habilitou o sujeito passivo restringe o benefício à produção, que tem o mesmo significado de fabricação/transformação, não se confundindo com montagem ou beneficiamento. Produzir encontra sinônimo em fabricar, criar, gerar. A atividade de produzir é conceituada como transformação na forma do inciso I do art. 4º do Decreto nº 7.212/10.

Cabe salientar que se tratando de benefício fiscal a interpretação da norma deve ser restrita, consoante determina o próprio CTN, art. 111, I. (Lei nº 5.172/66)

No mesmo sentido, encontramos que a própria Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, distingue no art. 6º inciso VII, as figuras do estabelecimento beneficiador e do industrializador, como segue:

Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

VII – o estabelecimento beneficiador ou industrializador, nas saídas de mercadorias recebidas para beneficiamento ou industrialização, destinada a pessoa ou a estabelecimento que não sejam os de origem.

Deste modo, quando o autuado adquire produtos de terceiros (não os fabrica), exerce a atividade de fixação de acessórios, conceituada como montagem e beneficiamento. Logo, as atividades relativas aos acabamentos promovidos em produtos adquiridos de terceiros, conforme verificado nas diligências, não estão contempladas no benefício do DESENVOLVE, pelo que considero que deva ser mantida a exigência fiscal em sua totalidade.

Destaco que também não restou comprovado o argumento defensivo de que houve mero equívoco na escrituração do CFOP 5102, e de que a operação seria de “venda de produção”.

Quanto à multa sugerida pela fiscalização, deve ser corrigida para 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, haja vista que não restou caracterizado dolo, fraude, pois as operações estão registradas nos livros fiscais próprios.

Saliento que o sujeito passivo reconheceu como devido o ICMS relativo a outras operações incluídas indevidamente no incentivo Desenvolve, no valor de R\$ 183.887,79, conforme demonstrativo de fl. 82, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Desta forma procedente a infração.

Na infração 2 está sendo exigido ICMS em decorrência de falta de recolhimento no prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. O contribuinte adquiriu mercadorias do exterior sujeitas à tributação do ICMS, mediante encomenda feita a contribuinte de outra unidade da Federação, que se encontrava na condição de TRADING COMPANY, sem o recolhimento do imposto ao Estado da Bahia, como consta na descrição da infração.

Verifico que os documentos de importação, fls. 183 a 411, indicam como adquiriente da mercadoria a Qualitextil S/A, Inscrição Estadual nº 53.735.359, anterior denominação do autuado, e como Importador, International Commerce Recife Ltda. (a exemplo da DI 07/0560943-4, fl.184) Outrossim como sustentar que a Qualitextil, que figura no polo de adquirente na importações, esteja comprando essas mesmas mercadorias que importa?

A Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 405.457, em que se discutia qual o Estado que tinha direito ao ICMS incidente na importação, se o estado onde se

situa o estabelecimento importador ou se o estado onde está o destinatário físico da mercadoria importada, decidiu: “*o destinatário a que alude o dispositivo constitucional é o jurídico, isto é, o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade do bem, ou seja, o importador adquirente.*”

Segundo determina a Lei nº 7.014/96, o ICMS devido na importação caberá ao Estado da Bahia, no caso de mercadoria ou bem destinados fisicamente a este Estado, sendo o importador estabelecido em outra unidade da Federação, sem que esta transite pelo seu estabelecimento.

Trata-se de mercadorias importadas, pelo estabelecimento autuado, por meio da empresa International Commerce Recife, desembaraçadas no Estado de Pernambuco, e com recolhimento do imposto para aquele Estado. Posteriormente foram emitidas notas fiscais com o destaque do imposto para o real destinatário das mercadorias no Estado da Bahia.

Consonte o entendimento, já manifestado nesta corte Administrativa, é de que o ICMS é devido à unidade Federada de destino da mercadoria (princípio da destinação física). Nesta situação está correta a exigência fiscal, visto que a remessa da mercadoria pelo estabelecimento que promoveu a importação, por conta e ordem do estabelecimento autuado, deveria ter sido efetuada sem destaque do ICMS, conforme prescreve o art. 573, § 4º, do RICMS/97:

“Para efeitos de transmissão da propriedade das mercadorias ou bens ou do título que os represente, subsequente à operação de importação de que cuida o inciso I do “caput”, o importador emitirá Nota Fiscal relativa à transmissão para o destinatário, sem destaque do imposto, a qual deverá conter, além dos demais requisitos”.

Como a mercadoria foi desembaraçada no Porto de Suape, e diretamente (fisicamente) remetida para estabelecimento aqui situado, sem transitar pelo estabelecimento do importador cabe o imposto da importação - primeira operação - ao Estado da Bahia.

Ainda determina o art. 573, §1º, do diploma regulamentar citado, abaixo transcrito, que o imposto devido na primeira operação – operação de importação – será pago pelo **importador, no caso presente a empresa autuada**, mediante documento de arrecadação próprio previsto em sua legislação ou através de GNRE, emitindo a devida nota fiscal de entrada para documentar a entrada da mercadoria importada em seu estabelecimento:

“Art. 573.....

§ 1º O imposto será recolhido pelo importador, em favor da unidade federada em cujo território tiver ocorrido a entrada física das mercadorias ou bens, por meio de documento de arrecadação previsto em sua legislação ou da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).

§ 3º Para documentar a operação, o importador emitirá Nota Fiscal relativa à entrada simbólica das mercadorias ou bens, sem destaque do imposto, na qual deverá constar, além dos demais requisitos, no campo próprio, a indicação de que o ICMS relativo à importação foi recolhido em favor do Estado onde ocorreu a entrada física das mercadorias ou bens.”. Grifos nossos.

Outrossim, a caracterização do importador real e do importador formal somente estaria presente se a operação de importação ocorresse nas modalidades de Importação por Conta e Ordem ou Importação por Encomenda, reguladas pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, pela Lei Federal nº 10.637/2002 e pelas Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal nºs 225/2002, 247/2002 e 650/2006, o que não restou comprovado nos autos, além do que as legislações dos Estados não reconhecem tais figuras, apenas presentes na legislação federal.

Quanto ao Protocolo ICMS 23/2009, editado para resolver os conflitos de competencia tributária entre os Estados de Espírito Santo e São Paulo, sua aplicação restringe-se àqueles entes federativos, não atinge as decisões promovidas pelo Estado da Bahia.

A legislação baiana determina que o importador localizado em outro Estado é o responsável pelo pagamento do ICMS relativo às importações que realizar quando as mercadorias não transitarem por seu estabelecimento e forem destinadas fisicamente a outra unidade da Federação, devendo

o imposto ser recolhido para o Estado onde ocorrer à entrada física das mercadorias, nos termos da Lei Complementar nº 87/96 e do art. 573, I do RICMS/97.

Infração procedente.

A infração 3 relativa à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação sujeitas ao regime de diferimento e desacompanhadas do comprovante de recolhimento do imposto. O contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de mercadorias do exterior sujeitas à tributação do ICMS, mediante encomenda feita a contribuinte de outra unidade da Federação, que se encontrava na condição de TRADING COMPANY, sem o recolhimento do imposto ao Estado da Bahia.

Esta infração está relacionada com a anterior, e para documentar a operação, o importador emitirá nota fiscal relativa à entrada simbólica das mercadorias ou bens, sem destaque do imposto, na qual deverá constar, além dos requisitos, no campo próprio, a indicação de que o ICMS relativo à importação foi recolhido em favor do Estado onde ocorreu a entrada física das mercadorias ou bens.

Logo, não havendo a possibilidade de destaque do ICMS, na nota fiscal de entrada simbólica do bem, o crédito fiscal não é devido, não pode, portanto ser apropriado pelo destinatário. Esta hipótese encontra-se clara no § 3º do art. 573 do RICMS/BA.

Destaco que quando o contribuinte efetuar o pagamento do ICMS importação, constante na infração 2, ele terá direito ao crédito fiscal, pelo princípio da não-cumulatividade.

Fica mantida a infração.

A infração 4 trata de recolhimento a menor do ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar da parcela não sujeita a diliação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, tudo relativo ao mês de março/2007.

O Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, foi instituído pela Lei nº 7.980/2001, com 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.

Cabe ressaltar que a parcela mensal de ICMS não amparada pelo Programa DESENVOLVE não foi recolhida em sua totalidade, no prazo regulamentar, fato confessado pelo próprio sujeito passivo. No Regulamento do ICMS do Estado, no capítulo V, relativo aos benefícios fiscais, no art. 11, consta que quando a fruição ou o reconhecimento do benefício depender de condição, não sendo esta satisfeita, o tributo será considerado devido no momento em que houver ocorrido a operação ou prestação sob condição. Ademais, o parágrafo único dispõe: *“O pagamento do imposto na hipótese deste artigo, será feito com os acréscimos moratórios cabíveis e, se for o caso, multa, os quais serão devidos a partir do vencimento do prazo em que o tributo deveria ter sido pago caso a operação ou prestação não tivesse sido efetuada com o benefício fiscal, observadas, quanto ao termo inicial da incidências, as normas reguladoras da matéria.”*

Outrossim, o art. 18 do Decreto nº 8.205/2002, que regulamenta o programa Desenvolve, é claro quando dispõe que a empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à diliação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.

Assim, como o sujeito passivo não recolheu a parcela não incentivada no prazo regulamentar, perdeu o direito, naquele mês, de dilatar o prazo de pagamento do imposto total, portanto fica mantida a infração.

Ademais, não cabe falar de exclusão do contribuinte no Programa DESENVOLVE, atribuição do Conselho Deliberativo, mas de regra prevista no art. 18 do Decreto nº 8.205/2002, cabível naquela hipótese de inadimplemento da parcela não incentivada, situação já analisada nas preliminares deste julgamento.

A infração 5 foi reconhecida pelo sujeito passivo, excluída da presente lide, fica mantida a sua procedência.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207140.0010/10-0**, lavrado contra **LAKELAND BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$6.221.929,97**, acrescido das multas de 50% sobre R\$3.395.957,45 e 60% sobre R\$2.825.972,52, previstas no art. 42, incisos I, “a”, II, alíneas “a” e “f”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo homologar os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de dezembro de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR