

A. I. Nº - 269358.0034/15-0
AUTUADO - NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.
AUTUANTES - MARCELO DE AZEVEDO MOREIRA, JOSÉ LUIS SOUSA SANTOS e WILSON FERREIRA DE OLIVEIRA JÚNIOR
ORIGEM - IFEP - DAT/SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 25.05.2016

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0082-05/16

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS DA PARCELA NÃO INCENTIVADA. Recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude das parcelas não sujeitas à dilação de prazo. O Estabelecimento remeteu matérias-primas para industrialização e excluiu os valores adicionados nessas operações em montantes inferiores aos devidos no cálculo do citado incentivo fiscal, uma vez que configuram débitos não vinculados ao Projeto (DNVP), conforme determinado na Instrução Normativa nº 27/09, Item 2.1.31. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 17/11/2015, exige ICMS no valor histórico de R\$6.272.589,38 em razão da seguinte irregularidade: *"Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve. O Estabelecimento remeteu matérias-primas para industrialização por terceiros omitindo-se de excluir do cálculo do citado incentivo fiscal os valores adicionados nestas operações, uma vez que configuram Débitos Não Vinculados ao Projeto (DNVP), conforme determinado na Instrução Normativa nº 27/09, Item 2.1.31. Instrui o lançamento o Demonstrativo Anexo 1, que discrimina as operações indicativas do valor agregado na industrialização por encomenda, registradas na EFD sob o CFOP 1124 e o Demonstrativo Anexo 2 que apresenta o cálculo correto do valor do Incentivo Fiscal DESENVOLVE e apresenta as diferenças de ICMS sem incentivo a recolher, além das planilhas de cálculo do incentivo apresentadas pelo Estabelecimento como fundamento dos valores por ele deduzidos"*. Multa de 60% - Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresenta defesa, às fls. 104/114 dos autos, inicialmente, relata quanto à tempestividade, descreve os fatos que levaram o Auto de Infração a ser lavrado, segundo a fiscalização. Aduz que nas razões que serão expostas, vai visualizar claramente que o fisco deixou de observar a metodologia prevista na Instrução Normativa da Superintendência de Administração Tributária ("SAT") nº 27, de 2.6.2009 ("IN SAT 27/09"), a qual determina a aplicação da alíquota média ponderada para calcular o montante do débito decorrente das operações que não poderiam ser incluídas no programa do DESENVOLVE, o que significa que a Fiscalização aplicou indevidamente a alíquota de 17% nas operações que são objeto do Auto de Infração em questão, no qual vem a discordar da cobrança em questão, já que existe evidente cobrança indevida a maior de ICMS no Auto de Infração.

Além disso, pontua que demonstrará que atendeu a todas as regras para fazer jus à utilização dos benefícios do DESENVOLVE, o que enseja o reconhecimento da improcedência do lançamento formulado.

De início, pede pelo cancelamento da exigência fiscal, pois alega que a alíquota média ponderada prevista na IN SAT 27/09, sendo indevida aplicação da alíquota de 17% pela Fiscalização nas operações autuadas.

Explica que com base na acusação de que determinadas operações promovidas entre abril a julho de 2013, decorrente de suposta industrialização realizada por terceiros, não poderiam ter sido incluídas no programa do DESENVOLVE, pois foram feitos ajustes no conta corrente fiscal do estabelecimento autuado e, por consequência, houve a reapuração da parcela de operações incentivadas pelo DESENVOLVE e das operações que não seriam incentivadas, o que ensejou, por consequência, a reapuração do ICMS tido como devido no período autuado. Assim, diz que é claro que essa reapuração teve como condão excluir do âmbito do DESENVOLVE as operações com produtos que supostamente não teriam sido industrializados no estabelecimento autuado e que, portanto, não poderiam contar com o incentivo fiscal concedido.

Assevera que para realizar essa reapuração, devem ser observadas as disposições da IN SAT 27/09, que estabelece a forma de calcular o saldo devedor do ICMS a recolher após a inclusão de operações incentivadas no DESENVOLVE. A esse respeito, transcreve o item 2 da referida IN.

Salienta que para o cálculo do saldo devedor mensal de ICMS passível do incentivo fiscal (SDPI), deve haver a soma do saldo apurado no mês (SAM) com os créditos fiscais não vinculados ao projeto (CNVP). Por sua vez, os débitos fiscais não vinculados ao projeto (DNVP) devem ser subtraídos da conta. Acrescenta que o DNVP é determinado a partir da soma dos débitos decorrentes de operações não incentivadas, que estão listados na própria IN. Dentre esses débitos está incluído aquele atrelado à industrialização efetuada por terceiro, indicado no subitem 2.1.31 da referida IN.

Pontua que especificamente em relação a esses subitens, a IN SAT 27/09 traz uma metodologia específica para o cálculo do montante devido (DVA), que será computado no montante do DNVP. Tal metodologia se encontra no item 6 da IN SAT 27/09 - reproduz trecho deste item 6.

Nota que, para o cálculo do DVA deve ser aplicada uma alíquota média ponderada das saídas com os produtos incluídos no programa do DESENVOLVE. Entretanto, discorre que ao promover a reapuração do imposto, a Fiscalização, ao invés de calcular o montante mediante a aplicação dessa alíquota média ponderada, acabou aplicando a alíquota interna regular de 17%. A partir disso, surgiu um ICMS a maior cobrado no Auto de Infração ora impugnado.

Para que fique claro o equívoco no cálculo, trouxe tabelas demonstrativas realizadas pela fiscalização para fazer comparação com o cálculo de que deveria ser realizado, fl. 109, no qual faz a reapuração do ICMS correto aplicando a alíquota média ponderada, que no caso será de 12%. Disse que tomou como base um único mês como exemplo (maio de 2012). No entanto, o raciocínio ilustrado demonstra o modo como o Fisco calculou incorretamente o imposto tido como débito nas demais operações autuadas.

Ressalta que, após o cálculo do SDPI, o Fisco calcula a diferença entre o saldo devedor antes do incentivo do DESENVOLVE (R\$1.796.208,96) e o saldo devedor após o incentivo do DESENVOLVE (R\$1.104.917,44), de modo a chegar ao valor de ICMS supostamente devido (R\$691.291,52). Deduzindo o que já foi recolhido pela Requerente no período, chega-se a um valor de R\$396.451,41, cobrado no Auto de Infração ora impugnado.

Declara que, caso seja aplicada a alíquota média ponderada, a diferença entre o saldo devedor antes do incentivo do DESENVOLVE (R\$1.796.208,96) e o saldo devedor após o incentivo do DESENVOLVE (R\$1.357.245,26), leva ao valor de ICMS supostamente devido de R\$574.688,23. Deduzindo o que já foi recolhido no período, chega-se a um valor de R\$279.848,12. Portanto, afirma que fica claro que ao aplicar a alíquota interna de 17%, o Fisco acaba cobrando um valor de ICMS a maior. Logo, diz restar evidenciado que o cálculo promovido pelo fisco levou à cobrança indevida de um montante relevante do ICMS exigido na autuação fiscal.

Diante disso, pleiteia que seja reconhecida a improcedência do lançamento, a fim de que seja recalculado o imposto estadual tido como devido nas operações autuadas, observando a metodologia prevista na IN SAT 27/09.

Quanto às operações autuadas x DESENVOLVE: industrialização na divisão da requerente. Alega

que o programa DESENVOLVE foi instituído pela Lei Estadual nº 7.980, de 12.12.2001 (“Lei nº 7.980/01”), e regulamentado pelo Decreto nº 8.205/02, visando à consolidação e diversificação do parque industrial e agroindustrial do Estado da Bahia. Para tanto, no que interessa a esta Impugnação, o Estado da Bahia concedeu a estabelecimentos industriais uma série de incentivos financeiros e fiscais, entre os quais a dilação de prazo de até 72 meses para pagamento de até 90% do saldo devedor mensal de ICMS.

Destaca que em 27/04/2010, foi editada a Resolução nº 55 (“Resolução 55/10”, doc. 7), que habilitou o estabelecimento ora autuado a utilizar os benefícios do DESENVOLVE. Ressalta que o estabelecimento do autuado em Itabuna é uma planta industrial, integrante do Grupo Nestlé, que se dedica exclusivamente à fabricação de produtos alimentícios da marca Nestlé.

Explica que, como resultado de uma associação entre os Grupos Nestlé (de origem suíça) e Fonterra (de origem neozelandesa), especificamente a partir das empresas Nestlé S.A. (sediada na Suíça) e Fonterra Holdings (Brazil) Limited (sediada na Nova Zelândia), foram constituídas duas novas empresas no Brasil: a Dairy Partners Americas Brasil Ltda. (“DPA”) e a Dairy Partners Americas Manufacturing Brasil Ltda. (“DPAM”).

Disse que no contexto da implantação dessa parceria estratégica, parte do acervo patrimonial relativo às atividades de industrialização de leite e derivados foi transferido e absorvido em parte pela DPAM. Logo, em Itabuna, diz que onde antes havia apenas o estabelecimento da Requerente, passou a ter outro estabelecimento do Grupo Nestlé, o da DPAM, a qual pode ser descrita como uma divisão industrial da *joint venture* entre o Grupo Nestlé e o Grupo Fonterra.

Frisa que a unidade industrial em Itabuna não sofreu qualquer tipo de alteração. A diferença é que, por conta dessa parceria com o Grupo Fonterra, parte da atividade industrial no *site* de Itabuna passou a ser realizada pela DPAM, enquanto o estabelecimento da impugnante (localizados dentro do mesmo *site* industrial, em Itabuna) ficou responsável pela aquisição do leite, pela sua industrialização (agora encomendada à DPAM) e pela saída subsequente dos produtos industrializados. Portanto, sustenta que a atividade de industrialização do leite na unidade fabril de Itabuna foi mantida tal como era antes. O que mudou foi apenas a criação, dentro dessa mesma unidade, de mais um estabelecimento. Pontua que a impugnante era responsável pela entrada da matéria-prima e pela saída do produto industrializado, ao passo que parte da atividade de industrialização passou a ser realizada pela DPAM, sob encomenda da autuada.

Discorre que esses esclarecimentos sobre as novas operações do Grupo Nestlé e a criação DPAM - o que não implicou mudança alguma na atividade da unidade industrial de Itabuna - são muito importantes no contexto de demonstrar que a impugnante não se valeu indevidamente do benefício que lhe foi concedido no âmbito do DESENVOLVE.

Salienta que a premissa adotada pela Fiscalização para lavrar a autuação é que os produtos derivados do leite vendidos ou transferidos pela requerente seriam industrializados pela DPAM, o que não permitiria a utilização do incentivo do DESENVOLVE. Ou seja, a exigência decorre do aparente desconhecimento das atividades exercidas pelo contribuinte e da sua relação corporativa e comercial com a DPAM.

Reitera que o estabelecimento em Itabuna adquire leite *in natura* e demais insumos dos fornecedores locais e remete à DPAM para industrialização sob encomenda. Os produtos derivados do leite processados pela DPAM são retornados para o autuado, que os vende para terceiros ou transfere para outros estabelecimentos seus localizados em outros Estados.

Ao contrário do que alega a Fiscalização no Auto de Infração, defende que a industrialização dos produtos produzidos pela autuada não é propriamente realizada “por um terceiro”. Embora seja uma pessoa jurídica distinta, a DPAM, em termos práticos, nada mais é do que uma divisão industrial da própria empresa, responsável justamente por transformar o leite *in natura* em produtos industrializados derivados de leite. Além disso, aborda que a industrialização se dá sob

encomenda, a qual fornece todas as matérias-primas e o *know-how* utilizados no processo produtivo.

Registra que a própria legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI") considera como industrial o estabelecimento comercial de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por encomenda - Art. 9, IV - transcreve.

Portanto, sustenta que não há que se falar em industrialização por "terceiro", mas sim em industrialização sob encomenda, em termos práticos, a uma "divisão industrial" da própria impugnante. Em outras palavras, toda a operação de transformação do leite *in natura* e demais insumos em produtos industrializados derivados do leite "é da Requerente". É a requerente quem adquire o leite dos fornecedores, quem fornece as matérias-primas e o *know-how* utilizados na industrialização e quem promove as saídas subsequentes dos produtos industrializados.

Assim, ao contrário do que afirma a fiscalização, a empresa autuada atende integralmente aos requisitos para fazer jus ao benefício do DESENVOLVE. Pede pela a improcedência do lançamento tributário contido na autuação fiscal em discussão.

Conclui que demonstrou a absoluta improcedência da cobrança objeto do Auto de Infração, uma vez que: "(i) o crédito tributário foi calculado incorretamente, uma vez que, para a reapuração do saldo devedor do ICMS, foi aplicada a alíquota interna regular de 17%, quando, na verdade, deveria ser aplicada a alíquota média ponderada, como prevista na IN SAT 27/09; e (ii) não há que se falar em industrialização por "terceiro", mas sim em industrialização sob encomenda da Requerente, a qual se dá, em termos práticos, na sua "divisão industrial" (a DPAM), por mais que constituída na forma de uma pessoa jurídica distinta, de modo que a Requerente faz jus ao benefício do DESENVOLVE".

Dessa forma, pleiteia que seja dado integral provimento a esta defesa, para que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, com a consequente extinção do crédito tributário correlato. Ademais, protesta pela posterior juntada de documentos que se façam necessários para o correto julgamento do lançamento tributário consignado no Auto de Infração lavrado.

Por fim, indica o seguinte endereço para recebimento das intimações relativas a este processo administrativo: Lobo & de Rizzo Advogados: Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3900, 3º andar, Itaim Bibi, CEP 04538-132, São Paulo, Capital, aos cuidados do Senhor Marcelo Bez Debatin da Silveira e da Senhora Rachel Ajami Holcman.

Na informação fiscal, fls. 210/218, inicialmente, relata o procedimento adotado pela fiscalização para poder lavrar o Auto de Infração, descreve a infração, com enquadramento, a multa aplicada e resume/reproduz a peça defensiva.

Nas contrarrazões do fisco, os autuantes afirmam que são improcedentes os argumentos defensivos invocados.

Pontua que a afirmação de que o Fisco incorreu em equívoco ao aplicar ao caso a alíquota de 17% e não a alíquota média ponderada prevista no Item 6 da Instrução Normativa nº 27/2009 é falsa porque a alíquota de todos os produtos elencados no Demonstrativo Anexo I (Demonstrativo das Operações Indicativas do Valor Agregado em Industrialização por Encomenda) fls. 07/22, no período considerado, é 17%, não fazendo o menor sentido, portanto, o cálculo da alíquota média ponderada (AMP), uma vez que o valor dela é, necessariamente...17%.

Registra que a única dúvida que poderia remanescer quanto a isso, diz respeito ao produto IDEAL LEITE EM PÓ REFORMULAÇÃO (código 1-43392559) cuja carga tributária era considerada erroneamente pelo estabelecimento em 7% até 31/07/2013, quando o correto seria 17%. Tal fato foi, inclusive, objeto do Auto de nº 269197.0004/14-4, julgado procedente pelo CONSEF, conforme Acórdãos JJF nº 0268-01/14 e CJF nº 0132-11/15. Diz que esta matéria, aliás, encontra-se pacificada no CONSEF, porquanto, em julgados reiterados foi o produto COMPOSTO LÁCTEO excluído do benefício fiscal de redução de base de cálculo previsto no artigo 268, Inciso XXV, do RICMS/2012 até 31/07/2013 (é ver os Acórdãos JJF nº 0132-02/15 e 0112-05/15 confirmados pelos Acórdãos CJF nº 0347-11/15 e 0408-12/15).

Assevera que a alíquota média ponderada a ser aplicada na tributação levada a efeito no presente Auto de Infração, não poderia ser diferente de 17%, em estrita obediência ao disposto na Instrução Normativa nº 27/2009, Itens 2.1.31 e 6, constituindo-se verdadeiro disparate a AMP de 12% insinuada pela defesa.

Afirma que não cabe melhor sorte ao segundo argumento apresentado, pois sustenta que é da sistemática do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE incentivar atividades industriais praticadas pelo Estabelecimento industrial habilitado, sendo-lhe vedado usufruir do benefício fiscal quando o valor acrescido decorre de atividade industrial realizada por encomenda a terceiros. Chama atenção para verificar o disposto na Lei nº 7.980/2001, Decreto nº 8.205/2002 e IN SAT nº 27/2009.

Assinala ser despropositado expandir o conceito de Estabelecimento, base conceitual do referido programa, para nele inserir o conceito de grupo empresarial, uma vez que tal expansão acaba por comprometer os próprios objetivos fiscais e extrafiscais do programa.

Desse modo, afirma que não faz o menor sentido a pretensão da defesa de ver contemplado seu direito ao incentivo fiscal sobre industrialização realizada por outro estabelecimento ainda que pertencente ao mesmo grupo empresarial. Tal procedimento contraria frontalmente a sistemática de apuração do valor do incentivo, instituída pela mencionada IN SAT nº 27/2009.

Em razão do exposto, pugnam pela procedência integral do lançamento, nos termos em que constituído.

VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, traz a acusação de que o sujeito passivo recolheu a menos o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE. Acusa o autuante que o sujeito passivo remeteu matérias-primas para industrialização e excluiu os valores adicionados nessas operações em montantes inferiores aos devidos no cálculo do citado incentivo fiscal, uma vez que configuram Débitos Não Vinculados ao Projeto (DNVP), conforme determinado na Instrução Normativa nº 27/09, Item 2.1.31.

O sujeito passivo argui, em sua sustentação oral, a necessidade de diligência para esclarecer as questões suscitadas na defesa, ou seja, a alíquota média e o fato de o estabelecimento industrializador da encomenda ser do mesmo grupo. Quanto ao primeiro item não identifiquei tal necessidade, na medida em que, apesar de ser ônus do sujeito passivo, o mesmo não trouxe qualquer elemento que demonstre a aplicação de alíquota distinta da de 17%, a justificar o cálculo de uma alíquota média, conforme alega o autuante. No que alude à segunda arguição, entendo não caber melhor sorte ao impugnante, conforme será melhor alinhado no exame do mérito, pois a própria defesa e a legislação, que regula a matéria, esclarecem de forma satisfatória a questão em lide.

Quanto à arguição de que os autuantes em seus cálculos aplicaram a alíquota de 17% e não a alíquota média ponderada prevista no Item 6 da IN nº 27/2009, em consonância com o que alinha a informação fiscal, entendo que não cabe tal alegação, na medida em que todos os produtos elencados no Demonstrativo Anexo I (Demonstrativo das Operações Indicativas do Valor Agregado em Industrialização por Encomenda) fls. 07/22, no período considerado, é 17%, não cabendo o cálculo da alíquota média ponderada (AMP), uma vez que o valor dela é necessariamente 17%.

Cabe destaque as observações contidas na informação fiscal de que: “... a única dúvida que poderia remanescer quanto a isso, diz respeito ao produto IDEAL LEITE EM PÓ REFORMULAÇÃO (código 1-43392559) cuja carga tributária era considerada erroneamente pelo Estabelecimento em 7% até 31/07/2013, quando o correto seria 17%. Tal fato foi, inclusive, objeto do Auto de nº 269197.0004/14-4, julgado procedente pelo CONSEF, conforme Acórdãos JF nº 0268-01/14 e CJF nº

0132-11/15. Diz que esta matéria, aliás, encontra-se pacificada no CONSEF, porquanto, em julgados reiterados foi o produto COMPOSTO LÁCTEO excluído do benefício fiscal de redução de base de cálculo previsto no artigo 268, Inciso XXV, do RICMS/2012 até 31/07/2013 (é ver os Acórdãos JJF nº 0132-02/15 e 0112-05/15 confirmados pelos Acórdãos CJF nº 0347-11/15 e 0408-12/15)."

Os cálculos e alíquotas aplicadas pelos autuantes estão corretos, conforme dispõe a Instrução Normativa nº 27/2009, Itens 2.1.31 e item 6.

Relata e sustenta o impugnante que: *"o estabelecimento em Itabuna adquire leite in natura e demais insumos dos fornecedores locais e remete à DPAM para industrialização sob encomenda. Os produtos derivados do leite processados pela DPAM são retornados para o autuado, que os vende para terceiros ou transfere para outros estabelecimentos seus localizados em outros Estados.*

Ao contrário do que alega a Fiscalização no Auto de Infração, a industrialização dos produtos produzidos pela Requerente não é propriamente realizada "por um terceiro". Embora seja uma pessoa jurídica distinta, a DPAM, em termos práticos, nada mais é do que uma divisão industrial da própria Requerente, responsável justamente por transformar o leite in natura em produtos industrializados derivados de leite. Além disso, aborda que a industrialização se dá sob encomenda, a qual fornece todas as matérias-primas e o know-how utilizados no processo produtivo."

O exame da exposição do autuado, em sua peça defensiva, não deixa dúvidas quanto ao acerto da fiscalização em excluir do benefício do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, o valor acrescido decorrente da atividade industrial realizada por encomenda a terceiros, conforme disposto na Lei nº 7.980/2001, Decreto nº 8.205/2002 e IN SAT nº 27/2009.

A operação de industrialização, efetuada em outro estabelecimento, é confirmada pelo sujeito passivo quando alinha que: *"... era responsável pela entrada da matéria-prima e pela saída do produto industrializado, ao passo que parte da atividade de industrialização passou a ser realizada pela DPAM, sob encomenda da Requerente."*

Verifico, portanto, que o DESENVOLVE não contempla como incentivo os produtos alvo de industrialização em outros estabelecimentos que não aqueles consignados especificamente pelo programa através de atos normativos, não havendo como acolher a arguição do sujeito passivo de que tem o direito ao incentivo fiscal sobre industrialização realizada por outro Estabelecimento ainda que pertencente ao mesmo grupo empresarial, violando diretamente o disposto na IN SAT nº 27/2009, com destaque ao disposto no art. 111 do CTN que determina a interpretação restritiva do benefício fiscal.

Diante do exposto, 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 **269358.0034/15-0**, lavrado contra **NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.272.589,38**, previsto no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de maio de 2016.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA