

A. I. N° - 232957.0006/24-2
AUTUADO - SOPREMA LTDA.
AUTUANTE - CARLOS ANTÔNIO ALVES NUNES
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ CENTRO NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 11.07.2025

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0108-05/25-VD**

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. DESENVOLVE. BENEFÍCIO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. No caso presente, a alegação do autuante que só o processo de corte e embalagens não caracteriza processo de industrialização, embora em sentido estrito seja mesmo industrialização à luz do IPI, pelo projeto aprovado, o contribuinte deveria ter um processo de fabricação integral, com aquisição de matérias primas, material secundário e por fim, a embalagem, e não parcial. Acatado parcialmente o pedido preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão Unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de ICMS mediante Auto de Infração, lavrado em 28.06.2024 no valor histórico de R\$ 2.089.049,34, acrescido de multa, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

Infração 01 – Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à delação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE.

O estabelecimento incluiu itens de mercadorias não incentivadas no campo das operações incentivadas, em decorrência do recebimento de transferências de rolos de mantas asfálticas já prontas, CFOP 2151 – Transferências para Industrialização, produzidas na sua matriz localizada em Suzano -SP, conforme os demonstrativos e documentos fiscais apresentados em papel e também em disco de armazenamento de dados apensados ao PAF e disponibilizados ao contribuinte.

A defesa foi apensada às fls. 50/66. Que o i. Fiscal, sem qualquer prova, constatação formal, ou evidência técnica consignada no lançamento, presumiu que os produtos recebidos em transferência para industrialização no estabelecimento autuado não teriam sido inseridos em um processo fabril, por ter, segundo ele, constatado que tais itens foram apenas objeto de acondicionamento pela Impugnante – colocação em embalagem e etiquetagem.

Consequentemente, na visão do autuante, ao supostamente não haver a "produção" dessas mercadorias pela Impugnante, as operações correspondentes não poderiam usufruir dos incentivos originalmente concedidos pela Resolução nº 175/2011, resultando, assim, no lançamento do presente Auto de Infração.

Contudo, impende desde já assinalar que o presente Auto de Infração se revela absolutamente improcedente, pois:

- (i) Parte do ICMS exigido, referente ao período de 01/06/2019 a 10/07/2019, não poderia ter sido lançado pela Fazenda Estadual, pois está alcançado pela decadência, conforme o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;
- (ii) A autuação carece de provas ou elementos técnicos que sustentem a premissa acusatória levantada pela d. Fiscalização, já que a

Autoridade Lançadora, *data venia*, não possui o conhecimento técnico específico sobre a engenharia de produção do estabelecimento autuado, nem sobre as etapas e processos necessários à fabricação da manta asfáltica;

- (iii) Além disso, a fiscalização não explicou como chegou à sua conclusão, em total desacordo com o disposto no § 4º, II, do artigo 28 do Decreto nº 7.629/99;
- (iv) Ainda que as mantas asfálticas tivessem sido apenas embaladas e etiquetadas no estabelecimento autuado – o que não é verdade, já que também foram cortadas e dimensionadas – esse procedimento é caracterizado como industrialização por acondicionamento, conforme o inciso IV do artigo 4º do Regulamento do IPI, e;
- (v) Por fim, a industrialização por acondicionamento está claramente definida como "produção" no artigo 1º da Resolução nº 175/2011, e foi expressamente aprovado pelo Conselho Deliberativo do Programa DESENVOLVE.

É o que passa a demonstrar.

a) *Da extinção de parte do crédito tributário pela decadência:*

É incontroverso que a Impugnante não deixou de recolher ou declarar o ICMS relativo aos períodos indicados na autuação. O que teria supostamente feito foi, apenas, recolher com insuficiência o imposto devido no período supracitado, em razão da alegada inclusão indevida de operações não incentivadas na base de apuração do regime especial de tributação.

Isto porque, a metodologia legal de cálculo do ICMS exige o confronto entre débitos e créditos em um período específico, que inclui várias operações de entrada e saída. Assim, uma única operação não pode ser isolada pelo intérprete ou pela Fiscalização para determinar se, isoladamente, está sujeita ao pagamento do imposto. Tal abordagem contraria a sistemática de pagamento do imposto baseada no princípio da não cumulatividade.

Portanto, para fins de identificação de qual é a regra decadencial a ser aplicada ao caso, deve ser identificada a existência de recolhimento do ICMS de forma global no período e se houve a declaração desta apuração por meio regulamentar hábil (DMA, Livro de Apuração do ICMS, por exemplo).

Outrossim, analisando-se as circunstâncias do caso concreto também se percebe que, de maneira alguma, o procedimento adotado pela Impugnante pode ser taxado como doloso, fraudulento ou simulado - outra hipótese que levaria a aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN para a contagem do prazo decadencial.

Desta forma, uma vez atendido pelo contribuinte o dever de antecipar o pagamento do ICMS, como neste caso, ainda que o tenha sido feito supostamente a menor, e não havendo qualquer indício de fraude ou dolo, conforme amplamente comprovado em âmbito administrativo, o prazo para o Fisco Estadual examinar o cumprimento da obrigação tributária é de 5 (cinco) anos, nos termos da disposição contida no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional e conforme entendimento pacífico dos Tribunais Superiores.

Acontece que o crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração em discussão refere-se a fatos geradores ocorridos no período de 01 de junho de 2019 a 31 de dezembro de 2020, enquanto, por sua vez, a ciência do presente lançamento de ofício pela Impugnante se deu apenas em 10 de julho de 2024.

Assim, é de fácil percepção que o lapso temporal existente entre o período de 1º de junho e 10 de julho de 2019, e a ciência (em 10/07/2019) pela Impugnante, mostra-se superior a 5 (cinco) anos, estando, desta forma, a respectiva exigência fiscal alcançada pela decadência.

Portanto, sendo o prazo para homologação dos recolhimentos realizados pela Impugnante contado a partir da ocorrência do fato gerador, não há dúvidas de que parcela dos débitos ora lançados já se encontravam extintos, nos termos dos artigos 150, parágrafo 4º, c/c artigo 156, inciso VII, do Código Tributário Nacional.

b) Da efetiva industrialização das mantas asfálticas no estabelecimento autuado – Atendimento ao regime concedido pela Resolução n.º 175/2011:

Como anteriormente assinalado, a Impugnante encontra-se inserida no programa DESENVOLVE, o qual foi instituído pela Lei nº 7.980/01 e regulamentado pelo Decreto nº 8.205/02. Conforme se verifica dos artigos 2º e 3º do aludido Decreto nº 8.205/02, o programa DESENVOLVE garante à empresa nele habilitada, em linhas gerais, a possibilidade de deferimento do ICMS em relação ao imposto oriundo da aquisição de bens destinados ao ativo fixo, assim como a dilação do prazo de pagamento do ICMS, para até 72 (setenta e dois) meses, em decorrência da saída de mercadorias em operações próprias do estabelecimento beneficiado.

Em contrapartida, os estabelecimentos beneficiários ficam comprometidos à instalação, expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais, ao desenvolvimento econômico, tecnológico e social, e à geração de emprego e renda no Estado, dentre outras obrigações, conforme o projeto incentivado.

Exatamente nestas bases, a Impugnante foi habilitada no programa DESENVOLVE, por meio da já citada Resolução nº 175/2011, editada pelo Conselho Deliberativo do Desenvolve – Órgão responsável pelo estabelecimento das condições de enquadramento, bem como análise e aprovação dos projetos – para a produção de mantas asfálticas, cimentos, tintas, selantes e poliasfaltos.

Não obstante, no que tange especificamente às mantas asfálticas, o i. Autuante, sem qualquer conhecimento técnico acerca do processo produtivo da Impugnante, presumiu que o estabelecimento autuado receberia as mercadorias já “prontas” do estabelecimento matriz da Impugnante, localizado no Estado de São Paulo, limitando-se à realização do acondicionamento dos produtos, por meio da embalagem e etiquetagem, o que, a seu ver, determinaria a exclusão da mercadoria do incentivo fiscal.

Ocorre que o entendimento fiscal se revela absolutamente equivocado, na medida em que, primeiramente, a atividade fabril realizada pelo estabelecimento autuado compreende complexos processos de engenharia de produção, os quais englobam diversas hipóteses de industrialização descritas pela norma tributária de regência e ciência econômica especializada, o que inclui, evidentemente, o procedimento de “embalagem e etiquetagem”.

É de se notar que os impermeabilizantes, tais quais as mantas asfálticas, têm por objetivo a proteção das construções contra a ação danosa de fluidos, vapores e umidade, de modo que a ausência ou a falha na impermeabilização gera o comprometimento total das edificações.

Nesse sentido, a Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT – regulamentou a confecção dos produtos, especificando os requisitos mínimos para a aceitação das mantas asfálticas para fins de impermeabilização; a classificação a ser adotada, e as informações necessárias para o fornecimento dos produtos, conforme se verifica da ABNT NBR 9952:2014.

Em obediência às rígidas normas da ABNT, o estabelecimento autuado procede à classificação das mantas, conforme o composto asfáltico e o tipo de armadura utilizados, bem como a forma em que tais produtos serão disponibilizados ao consumidor, isto é, a sua espessura, o acabamento e até o comprimento das mantas.

Fica também a cargo do estabelecimento autuado o corte nas dimensões previstas na aludida norma técnica, e a embalagem dos produtos contendo as informações auferidas pelo estabelecimento e necessárias para a comercialização das mantas, sem as quais as mesmas não podem ser distribuídas.

Para o processo de etiquetagem a ABNT NBR 9952:2014 determina expressamente que:

A bobina de manta asfáltica deve ser fornecida com as seguintes identificações:

- a) nome do fabricante;*
- b) nome comercial do produto;*
- c) dimensão da bobina, em metros;*
- d) tipo e classe da manta asfáltica, conforme a Tabela 1;*
- e) espessura;*
- f) número de lote e data de fabricação;*
- g) condições de armazenagem.*

Assim, diversamente do que quer fazer crer o i. Autuante, verifica-se que o processo produtivo da Impugnante consiste, na realidade, em sistema elaborado, que demanda mão de obra qualificada, instalações próprias, e insumos tais quais energia elétrica, água, e gás, além de matérias primas como etiquetas, material de embalagem e pallets, conforme se verifica do projeto incentivado da Impugnante, devidamente aprovado pelo Conselho Deliberativo do Desenvolve.

Cabe ressaltar que o aludido Conselho Deliberativo, constituído nos termos do artigo 4º da Lei nº 7.980/2001, efetua a aprovação dos projetos incentivados somente após a análise criteriosa do atendimento do projeto apresentado pelo contribuinte interessado, nos requisitos legais previstos na norma de regência do incentivo, à luz dos impactos econômicos, sociais e/ou tecnológicos para o Estado da Bahia. Isto é, após verificado, como no presente caso, que a proposta atende integralmente aos objetivos do Programa DESENVOLVE.

Por certo que, na presente hipótese, a Impugnante teve o seu projeto regulamente deferido pelo Conselho Técnico responsável, no qual constam os procedimentos fabris que são adotados pelo estabelecimento para a produção das mantas asfálticas, **e nele incluídas expressamente as operações de embalagem e etiquetagem.**

Ademais, a Impugnante foi submetida a fiscalizações periódicas da Fazenda, nos termos da Instrução Normativa SAT nº 47/2011 tendo apresentado o competente Relatório de Acompanhamento de Projetos Incentivados – Programa Desenvolve, conforme se verifica do anexo documento encaminhado às Autoridades Administrativas com a exposição de suas metas e descrição de seus processos. (**Doc. 02**).

Deste modo, causa espécie o fato de o i. Autuante, sem qualquer conhecimento técnico acerca das atividades desenvolvidas pela Impugnante, e sem indicação probatória mínima da atividade fabril da Impugnante, tenha sumariamente glosado da base de apuração do incentivo operações que compreendem, mas não limitadas, ao acondicionamento e etiquetagem de produtos, e que, por si só, são aptas a gozar das regras de diferimento previstas na norma especial.

Aliás, é de se notar que, na fundamentação da presente autuação, o i. Autuante se limitou a tecer alegações genéricas, sem qualquer elemento capaz de comprovar efetivamente a premissa acusatória, em total contrariedade ao disposto no § 4º, inciso II, artigo 28, do Decreto nº 7.629/99 o que, por si só, já seria suficiente para o cancelamento do Auto de Infração, em razão da nulidade do procedimento fiscal.

Vale destacar que as operações identificadas pela Autoridade Autuante no lançamento estão, para todos os fins legais, classificadas como recebimento de mercadorias para utilização em processo de industrialização (CFOP 2.151). Por estarem assim classificadas, presume-se que as mesmas foram submetidas a algum tipo de industrialização no estabelecimento autuado.

Deste modo, tendo em vista que a escrituração fiscal das operações está plenamente de acordo com os efeitos tributários conferidos pela Impugnante às respectivas mercadorias, por certo que a

acusação fiscal deveria ter sido muito mais minuciosa e fundamentada quanto ao alegado descumprimento das regras de tributação impostas pelo incentivo DESENVOLVE.

Não obstante, o acondicionamento e a etiquetagem das mantas asfálticas recebidas em transferência para industrialização, por si só, são operações legalmente classificadas como de industrialização, e, portanto, sinônimos de fabricação ou produção.

Não há dúvidas que a aplicação do incentivo do DESENVOLVE está vinculada à produção do estabelecimento incentivado em solo baiano, na medida em que o Programa tem por objetivo justamente o fomento econômico e social da respectiva região. O que não pode admitir a Impugnante, com base na legislação de regência, é que o termo “produção” não possa ser enquadrado na atividade de acondicionamento e etiquetagem.

Não há dúvidas de que o referido processo de acondicionamento constitui típica hipótese de operação de industrialização, conforme expressamente assegurado pelo artigo 4º, inciso IV, do Regulamento do IPI (Decreto Federal nº 7.212/10):

“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como

IV - 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);” (g.p.)

Como não poderia deixar de ser, o Eg. Conselho de Fazenda Estadual do Estado da Bahia já se manifestou por diversas vezes neste sentido. Veja-se os seguintes trechos dos votos condutores dos respectivos Acórdãos:

*“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N° 0367-12/17
 EMENTA: ICMS. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO. Existe similitude entre as expressões “industrializar” e “fabricar”, em consequência do que se deve admitir o enquadramento das operações autuadas no benefício fiscal previsto no art. 268, XXV do RICMS/12, pois a redução de base de cálculo se aplica, igualmente, a mercadoria submetida apenas a processo de acondicionamento, tido como “fabricação”. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de infração Improcedente. Decisão unânime.”*

(2º Câmara, Acórdão CJF nº 0367-12/17, Relator Paulo Sérgio Sena Dantas. Publicado em 14/11/2017)

Portanto, considerando que a Impugnante realiza um elaborado processo produtivo de mantas asfálticas no estabelecimento autuado, que inclui acondicionamento e etiquetagem — atividades classificadas isoladamente pela legislação vigente como industriais — e que a Autoridade Fiscal não apresentou uma fundamentação técnica para sua acusação, é evidente que não cabe qualquer exclusão dessas operações da base de cálculo do incentivo DESENVOLVE.

Logo, o presente Auto de Infração é absolutamente improcedente. Ante todo o exposto, a Impugnante requer seja o presente Auto de Infração julgado inteiramente improcedente, com o cancelamento da exigência fiscal a que o mesmo se refere.

A Informação fiscal foi prestada às fls. 94/101. Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, Lei nº 7.980 de 12 de dezembro de 2001, aprovado pelo Decreto nº 8.205 de 03 de abril de 2002, tem por objetivo:

Fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial do Estado, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e a geração de emprego e renda no Estado da Bahia.

A concessão de incentivos financeiros pelo Governo da Bahia obedece a uma matriz de aderência que observa, para efeito de enquadramento, os méritos do projeto em relação:

1. a atividade econômica desenvolvida;
2. a geração de novos empregos;
3. a interação de cadeias produtivas;
4. ao percentual da produção exportada;
5. ao desenvolvimento tecnológico;
6. ao impacto ambiental;
7. a desconcentração espacial em relação à Região Metropolitana de Salvador.

A empresa autuada quando apresentou uma Carta Consulta de Investimento e seu projeto incentivado, pleiteando o Benefício do DESENVOLVE estava ciente que para fazer jus ao incentivo fiscal e obtenção da concessão de incentivos financeiros pelo Governo da Bahia, teria que atender a matriz de aderência acima descrita, exigências legais para adesão.

A Resolução nº 175/2011 publicada no DOE de 02/11/2011, habilitou a DENVER IMPERMEABILIZANTES, INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA aos benefícios do DESENVOLVE:

O Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, no uso de suas atribuições e nos termos da Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 8.205, de 03 de abril de 2002, e alterações, considerando o que consta do processo SICM nº 1100110010573,

RESOLVE:

Art. 1º Considerar habilitado ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, o projeto de implantação da DENVER IMPERMEABILIZANTES, INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., CNPJ nº 04.064.707/0002-01 e IE nº 013.350.756NO, instalada no município de Feira de Santana, neste Estado, para PRODUZIR MANTAS ASFÁLTICAS, tintas e massas, cimentos especiais e poliasfaltos, sendo-lhe concedido os seguintes benefícios:

A RESOLUÇÃO nº 175/2011 e alteração nº 192/2011, habilita a DENVER IMPERMEABILIZANTES, INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., agora com a Razão Social alterada para SOPREMA LTDA, para usufruir dos benefícios do DESENVOLVE, em conformidade com o que determina o Art. 1º desta Resolução, anteriormente descrito.

Portanto, no Art. 1º da Resolução nº 175/2011, assim como na Resolução nº 192/2011 que a alterou, esclarece que “a industrialização por acondicionamento” não está definida como “produção”, como pretende a empresa autuada em sua afirmação equivocada na peça defensiva.

Denominar o simples procedimento de **embalar** e **etiquetar** itens de mercadorias, fabricadas em estabelecimento localizado em outra unidade da federação de “processo de industrialização” é um exagero. A atividade industrial consiste no processo de transformação da matéria-prima, proveniente da natureza, em qualquer bem de consumo durável ou não durável. Percebe-se claramente que a modificação da matéria-prima em manta asfáltica não ocorreu na filial instalada em solo baiano.

Mais adiante o estabelecimento autuado ao declarar que adotou procedimento equivocado, deixa subentendido que houve redução na apuração do ICMS no período fiscalizado, resultando em prejuízo ao erário público, quando confessa:

“Outrossim, analisando-se as circunstâncias do caso concreto também se percebe que, de maneira alguma, o procedimento adotado pela impugnante pode ser taxado como doloso, fraudulento ou simulado – outra hipótese que levaria a aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN para a contagem do prazo decadencial”, fl. 55 do PAF.

Entretanto, os produtos MANTAS ASFÁLTICAS, NCM 68071000 (obras de asfalto ou de produtos semelhantes em rolos), com diversas descrições como IMPERMANTAS E DENVERMANTAS não são produzidos nesta unidade. São recebidos de transferência (CFOP 2151 – Transferência para Industrialização) da sua Matriz, unidade DENVER IMPERMEABILIZANTES, INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, Inscrição Estadual nº 672148028119, e CNPJ nº 04.064.707/0001-12, localizado em Suzano-SP, conforme NFE'S de entrada e EFDS (Livro de Entradas) escriturados e enviados a esta SEFAZ.

A unidade fabril denominada SOPREMA LTDA, instalada em Feira de Santana, neste Estado, inscrita no CAD-ICMS sob o nº 013.350.756 recebe em transferência do estabelecimento matriz já prontos os rolos de manta asfáltica e, nesta unidade os rolos somente são embalados, etiquetados e em seguida vendidos como mercadorias e não como produtos, pois, são produzidos em unidade fabril não localizada no Estado da Bahia.

Segundo a ABNT NBR 9952/2014, dentre outras, a MANTA ASFÁLTICA PARA IMPERMEABILIZAÇÃO, deve possuir as seguintes características:

- a) - Apresentar compatibilidade entre seus constituintes: asfalto, armadura e acabamento nas mantas asfálticas auto protegidas, de modo a formar um conjunto monolítico;
- b) - Apresentar armadura distribuída uniformemente em toda a sua extensão e que não se destaque, descole ou delamine ao longo do tempo.

Seguem informações sobre as especificações das bobinas disponíveis, conforme o site da DENVER: <https://denverimper.com.br/>

Acesso em 30/10/2024 as 18:30h.

Produtos > Mantas Asfálticas > Denvermanta Elastic:

Manta asfáltica elastomérica de alta performance, à base de asfalto modificado com alto teor de polímeros - Classe A, estruturada com armadura poliéster.

EMBALAGEM: A DENVERMANTA ELASTIC é fornecida em bobinas de 1 metro de largura por 10 metros de comprimento, acondicionadas em paletes contendo 25 bobinas (3 mm), 20 bobinas (4 mm) e 16 bobinas (5 mm).

DENVERMANTA ELASTIC A DENVERMANTA ELASTIC é uma manta asfáltica elastomérica, à base de asfalto modificado com alto teor de polímeros – Classe A, estruturada com armadura de poliéster. Manta asfáltica impermeabilizante de alta performance, à base de asfalto modificado com polímeros elastoméricos, estruturada com armadura de poliéster.

A Manta Asfáltica tem em sua composição asfalto modificado com polímeros estruturada com armadura. De acordo com o que determina a NBR 9952/2014, como característica a manta é composta de asfalto, armadura e acabamento de modo a formar um conjunto monolítico.

Conforme contido no site da DENVER, a manta Asfáltica é produzida à base de asfalto modificado com polímeros elastômeros e a sua fabricação não é feita na unidade SOPREMA LTDA., CNPJ nº 04.064.707/0002-01 e IE nº 013.350.756NO, instalada no município de Feira de Santana, no Estado da Bahia.

Ela é produzida em outro local e esta unidade recebe de transferência da DENVER IMPERMEABILIZANTES, INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, Inscrição Estadual: 672148028119, CNPJ: 04.064.707/0001-12, localizado em Suzano, Estado de São Paulo, conforme NFE'S de entrada e EFDS (Livro de Entradas) escriturados e enviados a esta SEFAZ, com o CFOP: 2151 – Transferência para Industrialização).

A própria autuada em sua defesa quando afirma na fl. 69: “Portanto, considerando que a Impugnante realiza um elaborado processo produtivo de mantas asfálticas no estabelecimento autuado, que inclui acondicionamento e etiquetagem - atividades classificadas isoladamente pela legislação vigente como industriais”, fica evidenciado que as mantas asfálticas não são fabricadas no estabelecimento autuado.

O que se discute no PAF não é se o processo de acondicionamento, que compreende a embalagem e etiquetagem da mercadoria recebida em transferência do estabelecimento matriz, é uma operação de industrialização ou não, e sim, a fabricação efetiva das mantas asfálticas no Estado da Bahia. A Resolução 175/2011 não deixa nenhuma dúvida ao habilitar a empresa autuada para unicamente PRODUZIR MANTAS ASFÁLTICAS, tintas e massas, cimentos especiais e poliasfaltos, fulminando de vez com a frágil argumentação da impugnante.

E como é bem colocado pelo autuado em sua defesa: “a atividade fabril realizada pelo estabelecimento autuado compreende complexos processos de engenharia de produção” fl. 57, do PAF. Este processo complexo de PRODUZIR as mantas asfálticas que demandam de uma mão-de-obra especializada, se fosse feita nesta unidade baiana geraria, certamente, novos empregos havendo uma interação de cadeias produtivas e instalação de novas empresas produtores das matérias-primas utilizadas na composição das Mantas Asfálticas.

Também como afirma textualmente a defesa: “*Não há dúvidas que a aplicação do incentivo do DESENVOLVE está vinculada à produção do estabelecimento incentivado em solo baiano, na medida em que o Programa tem por objetivo justamente o fomento econômico e social da respectiva região*”, fl. 62, do PAF.

Constam nas informações complementares contidas nos DMA dos meses de janeiro e dezembro de 2019 e janeiro de 2020, que o número de empregados no estabelecimento no último dia de cada mês citado era de apenas 18, 20 e 19, respectivamente, fls. 07 a 09 do PAF. Ora, se as mantas asfálticas fossem de fato produzidas na unidade local, o número de empregados seria bem maior, porque compreenderia “complexos processos de engenharia de produção” o que atenderia ao principal objetivo do DESENVOLVE que é fomentar a geração de emprego e renda no Estado da Bahia.

Vale ressaltar que o preposto fiscal autuante, mesmo “sem qualquer conhecimento técnico acerca do processo produtivo da Impugnante”, não presumiu sobre a possibilidade de o estabelecimento autuado receber em transferências mercadorias já prontas da sua matriz localizada em Suzano, Estado de São Paulo.

Contrariando a afirmação da defesa, para dirimir quaisquer dúvidas e evitar entendimento equivocado quanto das suas decisões no decorrer da ação fiscal, o autuante esteve nas instalações físicas da SOPREMA LTDA no dia 13/05/2024, entre 10:00 e 11:00h, onde fora recebido pelo Gerente Industrial da fábrica senhor Wilton, oportunidade em que conheceu todo o processo produtivo da fábrica, questionou e constatou que as mantas asfálticas não são produzidas no estabelecimento baiano.

Verdadeiramente, aqui no estabelecimento filial os rolos das mantas asfálticas são apenas embalados e etiquetados no mesmo formato original ou, em algumas situações, fracionados em tamanhos menores como também embalados e etiquetados para comercialização.

Conforme já exaustivamente debatido, esse procedimento equivocado vai de encontro com o determinado no Art. 1º da Resolução nº 175/2011 e alterações, que ao habilitar a empresa autuada ao Programa DESENVOLVE, impõe-lhe a condição de que para usufruir dos benefícios fiscais **deverá PRODUZIR MANTAS ASFÁLTICAS, tintas e massas, cimentos especiais e poliasfaltos no estabelecimento instalado no Estado da Bahia.**

DO PEDIDO

Que o Auto de Infração nº 232957.0006/24-2 seja julgado PROCEDENTE.

É a Informação Fiscal.

VOTO

Em pedido preliminar há uma reclamação de decadência parcial, tendo em vista a peça defensiva alegar que a “*Impugnante foi autuada por ter alegadamente incluído operações não incentivadas na base de apuração do regime especial de tributação conferido pelo “DESENVOLVE”, ocasionando suposto recolhimento a menor do ICMS, no período de junho de 2019 a dezembro de 2020*”.

O auto de infração foi lavrado em 28.06.2024, e consta ciência da intimação do lançamento à fl. 47, em 10.07.2024. Alega o autuado que é de fácil percepção o lapso temporal entre 1º de Junho de 2019 e 10 de julho de 2024, que se mostra superior a 5 anos, sendo a exigência alcançada pela decadência.

Sequer há de se conferir alguma dúvida sobre a decadência do mês de Julho, visto que a apuração do imposto é na data de 31.07.2019, e tendo sido notificado do lançamento em 10.07.2024, obviamente se encontra dentro do prazo legal de 05 anos, restando observar que quanto ao mês de junho, a data de lançamento é o dia 30.06.2019, e portanto além do prazo de 05 anos alegado, devendo-se fazer a interpretação à luz do CTN.

O autuante na informação fiscal ao fazer a defesa do lançamento, repete o que a defesa alegou à fl. 55 “que, analisando-se as circunstâncias do caso concreto, também se percebe que de maneira alguma o procedimento adotado pela impugnante pode ser tratado como doloso, fraudulento ou simulado, hipótese que levaria à aplicação do art. 173 do CTN para contagem do prazo decadencial”.

A seguir, diz que a empresa autuada à fl. 69 diz que “compreende que realiza um elaborado processo produtivo de mantas asfálticas que inclui acondicionamento e etiquetagem – atividades classificadas isoladamente pela legislação vigente como industriais, fica evidente que as mantas não são fabricadas no estabelecimento autuado.

Assim, o autuante não está a defender a aplicação do art. 173 do CTN, mas apenas que a impugnante, no mérito, sustenta que não houve a efetiva industrialização no que diz respeito aos compromissos do DESENVOLVE, mas apenas aplicação do conceito latu sensu, de industrialização, não alegando má fé, fraude, dolo ou simulação.

Além disso, o dolo precisa ficar bem caracterizado e provado, para ser alegado, e as operações foram registradas e, portanto, a administração teve toda condição de fiscalizar o contribuinte dentro do prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN, razão pela qual acolho a decadência apenas quanto ao mês de junho de 2019, já que o lançamento de 31.07.2019, encontra-se dentro do prazo de 05 anos, até a data de ciência, 10.07.2024.

Assim, acato parcialmente o pedido de decadência no mês de junho de 2019.

No mérito, em apertada síntese, o impugnante alega que o i. Autuante, sem qualquer conhecimento técnico acerca do processo produtivo da Impugnante, presumiu que o estabelecimento autuado receberia as mercadorias já “prontas” do estabelecimento matriz da Impugnante, localizado no Estado de São Paulo, limitando-se à realização do acondicionamento dos produtos, por meio da embalagem e etiquetagem, o que, a seu ver, determinaria a exclusão da mercadoria do incentivo fiscal, e passa por processo de industrial, o que inclui, evidentemente, o procedimento de “embalagem e etiquetagem”.

Que nesse sentido, a Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT – regulamentou a confecção dos produtos, especificando os requisitos mínimos para a aceitação das mantas asfálticas para fins de impermeabilização; a classificação a ser adotada, e as informações necessárias para o fornecimento dos produtos, conforme se verifica da ABNT NBR 9952:2014.

Em obediência às rígidas normas da ABNT, o estabelecimento autuado procede à classificação das mantas, conforme o composto asfáltico e o tipo de armadura utilizados, bem como a forma

em que tais produtos serão disponibilizados ao consumidor, isto é, a sua espessura, o acabamento e até o comprimento das mantas.

Fica também a cargo do estabelecimento autuado o corte nas dimensões previstas na aludida norma técnica, e a embalagem dos produtos contendo as informações auferidas pelo estabelecimento e necessárias para a comercialização das mantas, sem as quais as mesmas não podem ser distribuídas.

Que diversamente do que quer fazer crer o i. Autuante, verifica-se que o processo produtivo da Impugnante consiste, na realidade, em sistema elaborado, que demanda mão-de-obra qualificada, instalações próprias, e insumos tais quais energia elétrica, água, e gás, além de matérias-primas como etiquetas, material de embalagem e pallets, conforme se verifica do projeto incentivado da Impugnante, devidamente aprovado pelo Conselho Deliberativo do Desenvolve.

*Por certo que, na presente hipótese, a Impugnante teve o seu projeto regularmente deferido pelo Conselho Técnico responsável, no qual constam os procedimentos fabris que são adotados pelo estabelecimento para a produção das mantas asfálticas, **e nele incluídas expressamente as operações de embalagem e etiquetagem.***

Não obstante, o acondicionamento e a etiquetagem das mantas asfálticas recebidas em transferência para industrialização, por si só, são operações legalmente classificadas como de industrialização, e, portanto, sinônimos de fabricação ou produção.

Neste sentido, convém esclarecer que a própria acusação fiscal dá conta de que as mantas asfálticas comercializadas pela ora Impugnante são antes submetidas a processo industrial de acondicionamento, por meio do alegado processo de embalagem e etiquetagem, o que constitui atividade tipicamente produtiva e, obviamente, própria do estabelecimento autuado.

Não há dúvidas de que o referido processo de acondicionamento constitui típica hipótese de operação de industrialização, conforme expressamente assegurado pelo artigo 4º, inciso IV, do Regulamento do IPI (Decreto Federal nº 7.212/10):

“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como

IV - 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);” (g.p.)

Já o autuante, alega que denominar o simples procedimento de **embalar** e **etiquetar** itens de mercadorias, fabricadas em estabelecimento localizado em outra unidade da federação de “processo de industrialização” é um exagero. Que a atividade industrial consiste no processo de transformação da matéria-prima, proveniente da natureza, em qualquer bem de consumo durável ou não durável. Percebe-se claramente que a modificação da matéria-prima em manta asfáltica não ocorreu na filial instalada em solo baiano.

É possível aferir que as mantas já chegam com elevado grau de industrialização, para não dizer que totalmente prontas para utilização, mas aparentemente ainda não disponíveis para comercialização, devendo passar por processo complementar, de embalagem e etiquetagem, apelando-se ao conceito de industrialização para justificação do benefício fiscal. À fl. 93 consta uma operação de transferência da empresa situada em Suzano-SP para a autuada na Bahia, dos produtos D MANTA ELASTIC 3MM e IMPERMANTA TELHADO 3MM, na quantidade de 3.000 cada, com valor unitário de R\$ 7,45 e R\$ 7,40.

O autuado traz alguns julgamentos em que se acolheu o entendimento de que o processo de embalar por ser caracterizado como industrialização, que o socorre quanto ao cumprimento do benefício. Trago como ilustração um dos citados, o julgamento abaixo, de relatoria do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, que apreciou processo em recurso de ofício, em razão de improcedência na primeira instância.

Vejamos um processo similar em decisão de recurso de ofício na 1ª CJF.

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N° 0081-11/17 EMENTA: ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOR. USO INDEVIDO DO BENEFÍCIO. De acordo com o art. 4º, incisos II e IV do Regulamento do IPI (RIFI), caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência; e a que resulte em alterar a apresentação pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, o que ocorreu no caso concreto por intermédio das atividades de alteração de pH, envasamento, acondicionamento e fracionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

Vejamos trecho do voto recorrido de ofício:

No complemento da descrição da conduta infracional atribuída ao autuado, consta a explicação de que o contribuinte incluiu no benefício operações não incentivadas tais como, beneficiamento (alteração do PH), envasamento, acondicionamento e/ou fracionamento, sem proceder à produção de produtos químicos para tratamento de água, em desacordo com a Resolução no 171/2006.

A análise dos elementos que compõem o presente processo permite concluir que o cerne da questão reside no fato de se determinar se as atividades de beneficiamento (alteração do PH), envasamento, acondicionamento e/ou fracionamento de produtos adquiridos de terceiros realizadas pelo autuado não estariam contempladas pelo referido benefício - conforme entende a Fiscalização - ou, se a Resolução no 171/2006 ao estabelecer o benefício para que o autuado possa produzir produtos químicos para tratamento de água, está contemplando todos os produtos submetidos à atividade industrial legalmente considerada – conforme entende o impugnante.

Na realidade, sustenta a autuação quanto ao impedimento de se estender às atividades industriais consideradas como não contempladas pelo benefício do Programa DESENVOLVE, no caso beneficiamento (alteração do PH), envasamento, acondicionamento e/ou fracionamento, sem proceder à produção de produtos químicos para tratamento de água, isto é, a produtos adquiridos de terceiro.

Diante disso, não há porque converter o feito em diligência, conforme requerido pelo impugnante, haja vista que inexiste dúvida quanto às atividades industriais exercidas pelo autuado. Indefiro, portanto, o pedido de diligência com fulcro no art. 147, I, "a", do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF- aprovado pelo Decreto no 7.629/99. Consta na referida Resolução no 171/2006 o seguinte: RESOLUÇÃO N° 171/2006

Art. 1º Considerar habilitado aos benefícios do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, o projeto de implantação da QUIMIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, CNPJ no 00.075.017/0001- 08, a se instalar no município de Simões Filho - neste Estado, para produzir produtos químicos para tratamento de água, sendo-lhe concedido os seguintes benefícios(...)

Vejamos trecho do voto em segunda instância:

De acordo com o art. 4º, incisos II e IV do Regulamento do IPI (RIFI), caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência e a que resulte em alterar a apresentação pela colocação da embalagem, ainda que em substituição à original.

Foi isso que ocorreu por intermédio das atividades tidas pela Fiscalização como irregulares, de alteração de pH (beneficiamento), envasamento, acondicionamento e fracionamento. Como se vê na informação de fl. 156, o auditor chegou à conclusão de que o sujeito passivo incluiu no benefício tais operações e de que essas não estavam previstas na Resolução nº 171/2006, uma vez que os materiais beneficiados (alteração de pH), acondicionados, envasados e fracionados não eram de produção própria.

Data vénia, não lhe assiste razão, pois o art 1º da mencionada Resolução considera o contribuinte habilitado aos benefícios do Desenvolve para "produzir produtos químicos para tratamento de água". Produzir significa industrializar. Entre as diversas maneiras de industrializar algo, independentemente da origem, própria ou de terceiros, estão as de beneficiar, envasar, acondicionar e fracionar (art. 4º, incisos II e IV do Regulamento do IPI).

Mantida a Decisão de primeira instância. Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Obviamente não cabe aqui vincular um processo ao outro, visto que as resoluções do DESENVOLVE podem conter autorizações para beneficiamento ou embalagens de produtos em adiantado estado de industrialização, mas é preciso verificar se tal industrialização está no escopo do projeto aprovado. O fato de produtos químicos para tratamento de água que são adquiridos para alteração de PH e embalagem, podem estar no escopo do projeto apresentado e fazer jus ao benefício.

Pois bem, o autuado não contesta que recebe mantas com elevado grau de processamento, já prontas e acabadas, mas que faz o corte nas dimensões previstas na norma técnica, e a embalagem necessárias para a comercialização nos termos da ABNT com o nome do fabricante, dimensão, tipo e classe da manta asfáltica, espessura, número do lote e fabricação, condições de armazenagem e para isto usa mão-de-obra qualificada, insumos como energia elétrica, água e gás. Alega ainda que o Conselho Deliberativo aprovou os projetos incentivados.

Por conta de não haver no processo tal projeto, o julgamento foi adiado para que fosse providenciado o envio para análise desta Junta de Julgamento. Vejamos os trechos abaixo:

No item 3.13 – características técnicas dos produtos, consta que a unidade matriz da DENVER tem seus processos de desenvolvimento de produto, produção e comercialização certificados pela ISO9001 através de auditoria do Bureau Veritas. Uma vez iniciada a operação da filial de Feira de Santana, o sistema de qualidade deverá também ser estendido a esta unidade.

A manta asfáltica pode ser aplicada com maçarico ou colada em asfalto oxidado sobre superfícies imprimadas com primer asfáltico. Os cimentos, tintas, selantes e poliasfalto são ensaiados de acordo com normas internas, bem como, dependendo do tipo do produto, são utilizadas normas NBR, ASTM, etc.

No item 5.1 – Mantas Asfálticas

- Matérias primas

Composto asfáltico, polímero mod de flexibilidade, ardósia em flocos, armadura de poliéster, véu de fibra de vidro.

- Materiais secundários

- Areia média seca, filme de poliéster, tubetes de papelão, fita adesiva, filme de PEAD.

Materiais de Embalagem

- Paletes, filme stretch.

Com cimentos e outros produtos no projeto apresentado, e a descrição se repete com matérias-primas, secundárias e embalagens. O impugnante diz que por certo que, na presente hipótese, a Impugnante teve o seu projeto regulamente deferido pelo Conselho Técnico responsável, no qual

constam os procedimentos fabris que são adotados pelo estabelecimento para a produção das mantas asfálticas, **e nele incluídas expressamente as operações de embalagem e etiquetagem.**

No caso presente, não há dúvidas que estão incluídas expressamente as operações de embalagem e a alegação do autuante que só o processo de corte e embalagens não caracteriza processo de industrialização, embora em sentido estrito seja mesmo industrialização à luz do IPI, mas pelo projeto aprovado, o contribuinte deveria ter um processo de fabricação integral, com aquisição de matérias-primas, material secundário e por fim, a embalagem, e não parcial. Isso é o que se conclui da apresentação do processo de fabricação com matéria-prima, material secundário e embalagem.

Como afirmou o autuante, *o que se discute no PAF não é se o processo de acondicionamento, que compreende a embalagem e etiquetagem da mercadoria recebida em transferência do estabelecimento matriz, é uma operação de industrialização ou não, e sim, a fabricação efetiva das mantas asfálticas no Estado da Bahia.*

Concordo com o lançamento ao verificar que A Resolução 175/2011 não deixa nenhuma dúvida ao habilitar a empresa autuada habilitada para o seguinte:

Art. 1º Considerar habilitado ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, o projeto de implantação da DENVER IMPERMEABILIZANTES, INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., CNPJ nº 04.064.707/0002-01 e IE nº 013.350.756NO, instalada no município de Feira de Santana, neste Estado, para PRODUZIR MANTAS ASFÁLTICAS, tintas e massas, cimentos especiais e poliasfaltos, sendo-lhe concedido os seguintes benefícios: (...)

Diante do projeto apresentado, com todo o processo descrito, é um exagero se argumentar que as mantas são produzidas aqui. Elas são produzidas fora do estado e aqui passam apenas por um processo (o terceiro do projeto) de corte e embalagem.

Face ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do auto de infração, com exclusão do lançamento do mês de junho de 2019.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE**, o Auto de Infração nº 232957.0006/24-2, lavrado contra SOPREMA LTDA., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 1.976.134,42, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de junho de 2025.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR