

A. I. Nº - 206847.0028/06-8  
AUTUADO - AGROMARCA ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET - 11. 07. 2007

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0204-01/07**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA.** Restou comprovado que o autuado não é, efetivamente, o fabricante dos produtos em questão, portanto, não poderia optar por utilizar o crédito presumido equivalente a 80% (oitenta por cento) do imposto, na forma prevista no Art. 96, inciso XVIII do RICMS/BA. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/03/2007, exige ICMS no valor de R\$852.339,95, acrescido da multas de 60%, em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de julho a dezembro de 2005 e janeiro a dezembro de 2006, concernentes à utilização indevida de créditos fiscais de ICMS, referente à imposto não destacado em documentos fiscais. Consta ainda na descrição da infração que, apesar de não ser fabricante de óleo de dendê, leite de coco e coco ralado, o autuado utilizou o equivalente a 80% do imposto incidente nas saídas desses produtos, a título de crédito presumido.

O autuado, tempestivamente, apresenta sua defesa às fls. 88 a 97, através de seu representante legal, argüindo, preliminarmente, a nulidade do presente lançamento de ofício.

A nulidade argüida, se ampara no entendimento de que o autuante, no presente caso, impõe insegurança da apuração dos valores e causa, havendo, por conta disso, cerceamento do direito de defesa, tendo os valores reclamados apurados com ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade, materializado no art. 155, §2º, inciso I da Constituição Federal Brasileira.

Argúi que em situações análogas este CONSEF, mesmo contrariando a PGE/PROFIS, vem se posicionando pela nulidade dos lançamentos com vícios nas apurações, em conformidade com as ementas dos acórdãos: CJF Nº 0346/12/05, CJF Nº 0244-11/05, JJF Nº169-05/5, CJF Nº 0391-11/02, 2<sup>a</sup> CJF 0031-12/03.

Quanto ao mérito o impugnante argumenta que os aspectos que fundamentam a nulidade do Auto de Infração também conduzem à improcedência da exigência, passando a trazer outras razões que se somam a esta.

Reproduz a cláusula terceira com seus parágrafos do contrato social da empresa, conforme segue:

“O objeto social é Indústria por Terceirização e Comércio atacadista de : Suco de frutas concentrado, Suco de frutas pronto para beber, Polpas de frutas, Leite de Coco, Coco Ralado, Azeite de Dendê e Palmito.”

Parágrafo Primeiro: A operacionalização da empresa será através de remessa de matéria-prima, produtos intermediários, insumos, embalagens e outras mercadorias necessárias para a composição do produto final, para serem industrializados em estabelecimento de terceiro.

Parágrafo Segundo: A saída do produto final da empresa (por conta e ordem do autor da encomenda) será efetuada pelo estabelecimento industrializador diretamente ao cliente adquirente do produto.”

Descreve que a SEFAZ/BA, deferiu Inscrição Estadual da empresa no Código de Atividade 1033-3/01, na Atividade Econômica Principal de “Fabricação de sucos concentrados de frutas, hortaliças e legumes”, e que por seu turno, conforme DAEs, por amostragem, anexos, a Autuada recolhe o ICMS tendo como “especificação da receita” a condição de “ICMS REGIME NORMAL – INDÚSTRIA”.

Amparado nesse fato, afirma que o Estado da Bahia acatou a condição da autuada como estabelecimento industrial, em consonância, inclusive, com as normas do RIPI. Sendo assim, reconheceu o direito do autuado em recolher o ICMS como estabelecimento industrial, não podendo lhe negar, ainda mais de forma retroativa, o tratamento dispensado pelo RICMS às indústrias (fabricantes etc.)

Afirma que a Bahia segue os conceitos traçados pela Comissão Nacional de Classificação – CONCLA, DO I.B.G.E. No capítulo destinado às indústrias de transformação, CNAE 2.0, Seção “C”, Divisão: 10, Grupo:103, Classe 1033-3. A citada Comissão, em suas “notas Explicativas”, esclarece, dentre outras circunstâncias envolvendo as indústrias do gênero, que:

*“a extensão maior ou menor das transformações numa mesma unidade de produção varia em função de características do tipo de organização da produção, podendo apresentar-se em forma mais ou menos integrada verticalmente ou, ao contrário, através da subcontratação de outras unidades. Tanto as unidades que contratam a terceiros parte ou a totalidade de sua produção (full converter), como as unidades que operam como subcontratadas são classificadas na classe de atividade das unidades que produzem os mesmos bens por conta própria.”*

Sustenta que não pode a Bahia negar a aplicabilidade dos conceitos ali firmados, dentre eles o de subcontratação, total ou parcial, da atividade industrial, como determinante da condição igualitária, do contratante, de estabelecimento indústria/fabricante.

Continua o impugnante, alegando que o art. 9º do RIPI, equipara a estabelecimento industrial, conforme previsto no inciso IV, os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por ele efetuada, de matérias primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos(lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 33<sup>a</sup>).

Reproduz o art. 96, inciso XVIII, para afirmar que a não utilização pelo autuado dos créditos ali previstos fere o princípio constitucional da não cumulatividade.

Entende que: “negar a equiparação não se aplica por não ser o autuado “fabricante”, é tornar inócuo o sentido da existência da norma, eis que não existe sequer senso lógico em se “equiparar a indústria ao fabricante”. Só se equipara aquilo que, pela própria essência da atividade, já não assume o status desejado pela norma.”

Ressalta que agiu em conformidade com o citado dispositivo regulamentar e que seguiu rigorosamente o disposto nos artigos 615 do RICMS e seguintes.

Requer a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de novos documentos e, se necessário revisão por fiscal estranho ao feito.

O autuante em sua informação fiscal, às fls. 220 a 224, afirma que o autuado encontra-se inscrito no cadastro de contribuintes do Estado, desde 08/04/2005, e informou a SEFAZ que desenvolve a Atividade Econômica Principal de Fabricação de sucos concentrados de frutas, hortaliça e legumes.

Assegura que esteve no estabelecimento do autuado e identificou que o mesmo não desenvolve nenhuma atividade de fabricação, não existindo no local área se quer para se armazenar insumos e produtos acabados. Não existe nenhuma unidade produtiva e que as instalações da autuada resumem-se em um escritório em uma casa, térreo, no endereço constante do seu cadastro junto ao Estado. Reuniu-se com o contador e um dos sócios e este o informou que não fabrica qualquer produto naquele local e que os seus produtos são todos fabricados, por encomenda, pela empresa denominada Industrial de Cocos Itapoan Ltda.

Consigna que a empresa Industrial de Cocos Itapoan Ltda, IE. 31003094, além de ser a verdadeira fabricante dos seus produtos, é fornecedora, também, de insumos e de materiais de embalagens à autuada, exceto coco seco. (N. F. nº 6835, 6834 e 6833 – fls. 62 a 64 do PAF). Ocorrendo apenas mera formalização através de emissão de Notas Fiscais de compras/vendas, remessa de insumos para industrialização e retorno simbólico destes e dos produtos industrializados, sem transitar em seu estabelecimento.

A aquisição de coco seco é registrada através da nota fiscal de entrada emitida pela própria autuada, sem informar a sua procedência. Esta matéria-prima também não transita em seu estabelecimento, sendo emitida outra nota fiscal de saída, apenas para formalizar a remessa simbólica para industrialização.

Entende o autuante que o RICMS trata os estabelecimentos industriais e os fabricantes como instituições antagônicas. Reproduz os incisos XIV e XVIII, art. 96 do RICMS:

*“Art. 96. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS, para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher:*

.....

*XIV – aos estabelecimentos **industriais** que se dediquem à preparação de especiarias e condimentos (CNAE-Fiscal 1585-7/00) e aos **fabricantes** de sucos de frutas, legumes e xaropes para refresco (CNAE-Fiscal 1523-7/00 e 1595-4/02), nas saídas de polpas de frutas, sucos, néctares e concentrados de frutas, em importância equivalente a até 70% (setenta por cento) do valor do imposto destacado nos documentos fiscais, nas operações internas e interestaduais, observado o seguinte: (grifo do autuante).*

.....

*XVIII – aos fabricantes de óleo de dendê, leite de coco e coco ralado, equivalente a 80% (oitenta por cento) do imposto incidente nas saídas desses produtos, com a ressalva de que o crédito presumido constitui opção do contribuinte em substituição à utilização de quaisquer outros créditos fiscais vinculados às saídas dos produtos mencionados.”*

Destaca o inciso XIV, acima transcrito, para demonstrar que o RICMS no mesmo art. 96, faz distinções entre Indústrias e fabricantes.

O autuante recorre ao dicionário da língua portuguesa de Aurélio Buarque de Holanda para demonstrar o significado de “fabricante”, onde diz: **Fabricar** – Produzir na fábrica; manufaturar, preparar. **Fabricante** – Pessoa que fabrica ou dirige a fabricação; **dono da fábrica**.

Conclui o autuante que todo fabricante obrigatoriamente é indústria, possui um parque fabril, complexo ou rudimentar, mas nem toda indústria é necessariamente uma fabricante, nem sempre possui instalações próprias, como é o caso da autuada, que apesar de sua condição de indústria, não possui parque fabril próprio, os seus produtos são todos fabricados pela empresa Industrial de Cocos Itapoan Ltda.

Não sendo fabricante, entende o autuante, que o impugnante não poderia optar por utilizar o crédito presumido equivalente a 80% (oitenta por cento) do imposto incidente nas referidas saídas, objeto da autuação, entretanto, poderia utilizar os créditos regulares destacados nos documentos fiscais de entradas das aquisições de matérias-primas, materiais de embalagens e outros insumos vinculados às saídas de seus produtos.

Argumenta que conceder o mesmo benefício do fabricante à indústria que contrata de terceiros para fabricação de seus produtos é estabelecer uma desigualdade fiscal dentro da própria legislação do ICMS.

Entende que a Industrial de Cocos Itapoan Ltda, a fabricante dos produtos da autuada, pela sua condição de verdadeira fabricante, é que teria o direito de optar pelo crédito presumido equivalente ao percentual de 80% do imposto incidente nas saídas de leite de coco e coco ralado do seu estabelecimento.

Relata que ao examinando os dados cadastrais tanto da autuada, quanto da fabricante dos seus produtos – Industrial de Cocos Itapoan Ltda., identificou um indício de interposição de pessoas nos procedimentos voltados à formalização dos atos cadastrais, haja vista que o sócio Marino Simões Santana, da Industrial de Cocos Itapoan, parece estabelecer um grau de parentesco com o sócio Marino Simões Santana Junior, do autuado, e é o verdadeiro interessado em obter duplo benefício fiscal, o que não é permitido pela legislação do ICMS.

Ao investigar os rótulos dos produtos que o autuado alega industrializar sob encomenda, verificou que a mesma não possui personalização e marca própria que a identifique no mercado como sendo seu o produto.

Junta o autuante, às fls. 85 do PAF, o rótulo do produto denominado LEITE DE COCO NATURAL, afirmando que aparecem estampados e evidenciados a marca e o logotipo ITAPOAN – Coco da Bahia, da Industrial de Cocos Itapoan Ltda. O nome da autuada é registrado timidamente, em letras minúsculas, quase imperceptíveis num cantinho escondido do referido rótulo.

Conclui ser evidente que toda informação prestada pela autuada para formação do seu cadastro, assim como a sua própria constituição, foi processada pela mesma apenas para obter benefício fiscal, de forma esdrúxula, haja vista que o seu produto não existe no mundo econômico e jurídico, e que a autuada não pode ser reconhecida nem na condição de indústria, quanto mais na qualidade de fabricante.

Argumenta que o reconhecimento como sendo estabelecimento industrial não ocorre apenas por constar no cadastro, mas tem de ser traduzido de suas ações em seu produto. O estabelecimento industrial tem de existir de direito e de fato. Se o produto que é o resultado do seu processo de industrialização (ainda que por encomenda), não existe, com isso deixa de existir a indústria.

Entende que o Auto de Infração deve ser julgado procedente.

## VOTO

O presente Auto de Infração exige ICMS em razão de o autuado ter utilizado indevidamente créditos fiscais na forma do inciso XVIII do art. 96 do RICMS/BA.

Preliminarmente, não é possível acatar a arguição de nulidade apresentada pelo autuado, tendo em vista que, no presente caso, o impugnante não aponta o elemento que resulta na insegurança da apuração dos valores e causa, assim como não foi possível apurar qualquer razão que vulnerabilize a segurança na apuração dos valores e causa constantes do presente lançamento de ofício. Por conseguinte, não há o que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Não se pode falar, também, que os valores reclamados foram apurados com ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade, materializado no art. 155, §2º, inciso I da Constituição Federal Brasileira, uma vez que o presente lançamento de ofício reclama os valores utilizados indevidamente como crédito presumido, não cabendo nenhum tipo de compensação. A apuração deveria se restringir, assim como foi feito, a exigir a integralidade do crédito presumido apropriado na forma do inciso XVIII do art. 96 do RICMS/BA.

Assim posto, não cabe, uma vez que não há vício ou incorreções na forma de apuração do imposto exigido, também, a analogia entre a forma de apuração do ICMS, no presente caso, e as decisões constantes dos Acórdãos trazidos pelo autuado: CJF Nº 0346/12/05, CJF Nº 0244-11/05, JJF Nº 169-05/5, CJF Nº 0391-11/02, 2ª CJF 0031-12/03.

Quanto ao mérito, o Estado não incorre em erro ao conceder ao autuado a inscrição em seu cadastro de contribuintes como Fabricante e receber o ICMS tendo como especificação da receita o Regime Normal, na condição de Indústria, uma vez que a concessão da inscrição no referido cadastro é feita com base nas declarações e documentos apresentados pela empresa. Caso esses documentos ou declarações não reflitam a realidade das operações praticadas pela empresa, cabe, após a sua identificação, a modificação das informações cadastrais, assim como a aplicação das penalidades pertinentes. Ademais, não é a condição em que o contribuinte se cadastrou que determina o tratamento tributário a ele dispensado e sim as atividades efetivamente por ele realizadas.

A título de exemplo, não seria razoável, nem legalmente aceitável, que um contribuinte se inscrevesse como fabricante de calçados e auferisse os benefícios fiscais concedidos a esta atividade, mas na verdade não fabricasse calçados e sim roupas, e por conta de sua inscrição cadastral o Estado tivesse que manter o benefício por ele utilizado.

Ocorre que o crédito presumido, ora apropriado indevidamente, é permitido apenas aos fabricantes de óleo de dendê, leite de coco e coco ralado, conforme inciso XVIII, art. 96 do RICMS:

*“Art. 96. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS, para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher:*

.....

*XVIII – aos fabricantes de óleo de dendê, leite de coco e coco ralado, equivalente a 80% (oitenta por cento) do imposto incidente nas saídas desses produtos, com a ressalva de que o crédito presumido constitui opção do contribuinte em substituição à utilização de quaisquer outros créditos fiscais vinculados às saídas dos produtos mencionados.” (grifo nosso).*

O cerne desta questão está, portanto, em saber se o autuado é ou não é fabricante dos referidos produtos, condição que lhe autoriza a se apropriar do regulamentar crédito presumido.

Ficou evidenciado que o autuado não desenvolve qualquer atividade de fabricação, não existe no local área para se armazenar insumos e produtos acabados. Não existe nenhuma unidade

produtiva e que as instalações da autuada resumem-se em um escritório em uma casa, térreo, no endereço constante do seu cadastro junto ao Estado. Além de um dos sócios ter informado diretamente ao autuante que não se fabrica qualquer produto naquele local e que os seus produtos são todos fabricados pela empresa denominada Industrial de Cocos Itapoan Ltda, por encomenda.

Foi demonstrado que a Industrial de Cocos Itapoan Ltda, IE. 31003094, é o verdadeiro fabricante dos produtos, além de fornecedora, também, de insumos e de materiais de embalagens à autuada, exceto côco seco. (Notas Fiscais nº 6835, 6834 e 6833 – fls. 62 a 64 do PAF).

A matéria prima, côco seco, é registrada através da nota fiscal de entrada emitida pela própria autuada. Esta matéria-prima é entregue no endereço da Industrial de Cocos Itapoan Ltda, o restante dos insumos é vendido ao autuado por essa mesma indústria, que por sua vez retorna para ela mesma (a Industrial de Cocos Itapoan) através de remessa de insumos para industrialização.

Ocorre a emissão de Notas Fiscais de compras/vendas, remessa de insumos para industrialização e retorno simbólico destes e dos produtos industrializados, sem transitar no estabelecimento do autuado. Operação que o autuante entende ser apenas mera formalização, uma vez que os insumos e materiais para embalagem não chegam a transitar fisicamente no estabelecimento do autuado, portanto, não saindo da Industrial de Cocos Itapoan Ltda.

Além do mais, o autuante identificou um indício de interposição de pessoas, ora confirmada, uma vez que o sócio Marino Simões Santana, da Industrial de Cocos Itapoan Ltda, é pai dos sócios do autuado: Camila Valverde Santana, RG nº 05460157 e Marino Simões Santana Junior, RG nº 04118886, conforme consta do dossiê do impugnante.

Assim, não há como contestar que o impugnante não fabrica os produtos em questão, na melhor das hipóteses ele terceiriza a sua fabricação, na forma que está prevista na Cláusula Terceira de seu Contrato Social, à fl. 99 dos autos.

Para completar, o autuante trouxe à fl. 85 dos autos o rótulo do produto denominado LEITE DE COCO NATURAL, aparecendo estampados e evidenciados a marca e o logotipo ITAPOAN – Coco da Bahia, da Industrial de Cocos Itapoan Ltda, podendo se observar em letras bem menores o nome do autuado, constando logo após a expressão : “Fabricado por INDUSTRIAL DE COCOS ITAPOAN LTDA”.

Lembra bem o autuante que o dicionário da língua portuguesa Aurélio Buarque de Holanda ao demonstrar o significado de fabricar e fabricante diz: **Fabricar** – Produzir na fábrica; manufaturar, preparar. **Fabricante** – Pessoa que fabrica ou dirige a fabricação; **dono da fábrica**.

O autuado não executa em seu estabelecimento, na condição de fabricante, nenhum dos processos para a transformação da matéria prima, em questão, em produto final, ou mesmo qualquer outro processo complementar para a obtenção do produto final, pois até o acondicionamento do produto é feito pela Industrial de Cocos Itapoan Ltda, que, também, é estabelecida em nosso Estado.

Caso, eventualmente, esta Industrial de Cocos Itapoan não estivesse estabelecida em nosso Estado, ainda assim nada impediria que, vencida a tese da defesa, o autuado continuasse a obter o benefício fiscal em questão. O que vem a demonstrar a improriedade de seus argumentos, uma vez que o Estado da Bahia, através desse benefício, que é o crédito presumido, busca estimular a fabricação dos citados produtos em seu território. Não é por outra razão que a outorga de isenções e a concessão de benefício fiscal, de acordo com o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional-CTN, interpreta-se literalmente.

Assim, amparado no referido dispositivo do Código Tributário, não cabe alargar o significado de fabricante com base na Legislação Tributária da União ou do Município. A noção de fabricante atrelada à concessão de benefício fiscal estadual não pode ser ampliada além dos limites que o Estado que dar, sob pena de descharacterizar o benefício concedido.

Assim sendo, pode-se afirmar que o crédito presumido preconizada pelo artigo 96, inciso XVIII do RICMS/BA contempla tão-somente os contribuintes deste Estado que efetivamente sejam os **fabricantes** de óleo de dendê, **leite de coco** e coco ralado.

Concluo, portanto, que o autuado, não sendo efetivamente o fabricante do Leite de Coco Natural e Coco Ralado, não poderia optar por utilizar o crédito presumido equivalente a 80% (oitenta por cento) do imposto, na forma prevista no Art. 96, inciso XVIII do RICMS/BA.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração para exigir imposto no montante de R\$852.339,95.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206847.0028/06-8, lavrado contra **AGROMARCA ALIMENTOS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$852.339,95**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de julho de 2007.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR