

PROCESSO - A. I. Nº 206847.0028/06-8
RECORRENTE - AGROMARCA ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0204-01/07
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 01/04/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0037-12/09

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO DEVIDA. Restou comprovado que o autuado é, efetivamente, o fabricante dos produtos em questão, portanto, 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. Modificada a decisão recorrida. Infração descaracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam os autos de Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo, visando reformar o Acórdão de nº 0204-01/07, que julgou o Auto de Infração procedente.

A presente ação fiscal, exige ICMS no valor de R\$852.339,95, acrescido da multa de 60%, em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de julho de 2005 a dezembro de 2006, concernentes à utilização indevida de créditos fiscais de ICMS, referente a imposto não destacado em documentos fiscais.

Consta ainda na descrição dos fatos que o autuado, apesar de não ser fabricante de óleo de dendê, leite de coco e coco ralado, utilizou o equivalente a 80% do imposto incidente nas saídas desses produtos, a título de crédito presumido.

A 1ª JF, ao julgar a defesa interposta às fls. 88/97, pelo autuado, afastou as preliminares argüidas e concluiu pela procedência do Auto de Infração, aduzindo o que segue:

“...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 se fabricam 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 subseqüentes 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 do autuado 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 próprio autuado. 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 impropriedade 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 descaracterizar 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.”

Inconformado com a Decisão supramencionada, o autuado ingressou com Recurso Voluntário, fls. 244/257, argüindo, em sede de preliminar, as seguintes nulidades:

- 1- **Supressão de instância / cerceamento de defesa:** Conforme o entendimento do recorrente, a JJF deixou de apreciar e fundamentar a sua Decisão em relação à tese defensiva da equiparação do contribuinte à condição de estabelecimento industrial / fabricante. Por conta desta suposta omissão, fora violado o seu direito à ampla defesa e ao contraditório;
- 2- **Infrigência ao art. 18, incisos II e IV, alínea “a”, do RPAF/99 / cerceamento de defesa:** Segundo o requerente a Decisão proferida em Primeira Instância preteriu direito de defesa do mesmo e o fiscal autuante não apurou com segurança os valores da causa, vez que as importâncias foram levantadas com ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade, cerceando, destarte o direito de defesa do recorrente. Para fundamentar a sua irrisignação, coleciona aos autos, diversos julgados deste E. CONSEF.

No mérito, aduz que a fiscalização cometeu diversos equívocos na autuação, as quais conduzem à improcedência da ação fiscal, argumentando em síntese o que segue:

Inicialmente assevera que o autuado é uma 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, que a operacionalização da empresa ocorre 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 e 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.

Aduz 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 o autuado 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 do autuado 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 33ª).

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.

Ao final 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.

A PGE/PROFIS através da procuradora Ana Paula Tomaz Martins, emitiu Parecer conclusivo no sentido de não dar provimento ao presente Recurso, sob os seguintes argumentos:

No tocante a preliminar de supressão de instância / cerceamento de defesa, sustenta que a questão foi enfrentada pela JJF, conforme se verifica em diversos trechos do julgado, a qual é transcrita no opinativo.

Quanto ao pedido de nulidade / insegurança da apuração dos valores e causa, opinou pelo afastamento da mesma, por entender que o recorrente não apontou o elemento que resulta na insegurança da apuração os valores e causa constantes no lançamento de ofício realizado e julgado procedente pela JJF.

Diz, ainda, que não se pode falar em valores apurados em confronto com o princípio constitucional da não-cumulatividade, vez que o lançamento de ofício reclamou valores utilizados indevidamente como crédito presumido, não cabendo nenhum tipo de compensação.

Em relação ao mérito, sustenta que é impossível a equiparação do autuado a industrial / fabricante, vez que toda a elaboração do produto foi feita em estabelecimento de terceiro, sendo, apenas, praticados, pelo autuado, meros atos do comércio.

Assevera que a Decisão recorrida acertadamente reconheceu que ficou evidenciado que o autuado não desenvolve qualquer atividade de fabricação, que não existe no local área para se armazenar insumos e produtos acabados, que não existe nenhuma unidade produtiva e as instalações do autuado 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 ficou demonstrado, que a Industrial de Cocos Itapuã é o verdadeiro fabricante dos produtos, além de fornecedora, também de insumos e de materiais de embalagens ao autuado, exceto coco seco.

Aduz que o lançamento em questão observou normas objetivamente postas de sorte a garantir segurança jurídica nas relações entre fisco e contribuinte. Cobrou crédito fiscal de ICMS destinado a industrial / fabricante indevidamente utilizado por operações tipicamente mercantis e que a equiparação pretendida pelo autuado esbarrou na realidade fática vivenciada pelo autuado.

Ressalta, ainda, que não é possível conceder a utilização do crédito presumido nos termos utilizados pelo autuado, ou seja, por equiparação a fabricante, visto que a realidade fática das atividades fáticas do autuado se distanciam da condição de fabricante, vez que a mesma apenas pratica atos do comércio.

Ao final conclui seu Parecer da seguinte forma:

“...Assim sendo, pode-se afirmar que o crédito presumido preconizada pelo art. 96, inciso XVIII do RICMS/BA equivalente a 80% (oitenta por cento) do imposto, não pode ser estendido ao autuado em razão da inexistência de requisitos fáticos-legais para equiparação de a industrial / fabricante de óleo de dendê, leite de coco e coco ralado.”

Ao final do seu Parecer, a PGE/PROFIS traz aos autos uma questão que segundo a mesma é importante para o deslinde da lide, de ordem técnica, tendo em vista a sistemática de crédito X débito do ICMS.

Aduz que, como o autuado não tem direito ao crédito presumido, é necessário, até mesmo, para obedecer a sistemática de apuração do ICMS, e por questão justiça fiscal, que fossem levantados os créditos fiscais a que ele faria jus pela compra de mercadorias etc e, ao final, que fosse refeita a conta corrente do contribuinte, para só a partir daí, saber realmente qual o imposto devido a ser cobrado, com a respectiva multa e demais acréscimos legais.

A PGE/PROFIS, através do seu Procurador Assistente, proferiu um Parecer / despacho opinando pelo Provimento do Recurso Voluntário trazendo as seguintes argumentações:

Inicialmente transcreve os incisos XIV e XVIII do art. 96 do RICMS e define os termos fabricante e indústria e conclui que as atividades realizadas pelo autuado é de natureza industrial, conforme o disposto nos trechos das leis transcritas às fls. 277/279.

Assevera que não entende pertinente o argumento tracejada pelo autuante de que o benefício do crédito presumido só se aplicaria aos fabricantes de óleo de dendê, leite de coco e coco ralado, expurgando, por epítrope, da configuração de indústria a empresa autuado, em aberto descompasso com o conceito positivado de indústria.

Aduz que o ato de deferimento de inscrição estadual pela Fazenda Pública demanda a idéia de controle estatal das atividades particulares, derivado do poder de polícia da administração pública, inferindo-se, portanto, que o Estado possui responsabilidade pela aferição dos requisitos da inscrição estadual espacial pelo contribuinte, não havendo que se falar em liberação de registro apenas arrimado em informações prestadas pelo particular, conforme preconiza o art. 157 do RICMS/BA.

Em sessão de Julgamento o Conselheiro Fauze Midlej se declarou impedido de discutir e votar as matérias inseridas no presente processo, sendo substituído pelo seu suplente, Conselheiro Paulo Dantas.

Após o processo ser relatado e discutido, as preliminares de nulidade suscitadas no Recurso Voluntário foram afastadas pelo colegiado, em Decisão por maioria, e antes de adentrar ao mérito da lide os conselheiros Tolstoi Nolasco, Álvaro Vieira e Helcônio Almeida, converteram o julgamento em diligência, para que fosse atendida as seguintes solicitações:

“1. Que, em relação ao período abrangido pela autuação Julho/2005 a dezembro/2006), sejam apurados e totalizados, por mês, os créditos fiscais destacados nas notas fiscais de aquisição, em relação às entradas de quaisquer mercadorias e serviços, a título de matérias primas, insumos, material de embalagem, produtos secundários, transporte ou mercadorias para revenda. Deverá o diligente refazer a conta corrente fiscal do autuado, tomando por base os créditos escriturais acima indicados e os débitos escriturais, decorrentes de saídas, apresentando, aritmeticamente, os saldos devedores em conforto com o imposto apurado pelo contribuinte, com base nos créditos presumidos utilizados na forma prevista no art. 96, inc. XVIII, do RICMS/97;

2. Verificar o revisor, “in loco” se o autuado desenvolve alguma atividade industrial em seu estabelecimento, inclusive se há no local, máquinas, operários etc. Caso exista estrutura industrial no estabelecimento, informa se a mesma já pré-existia à época da ocorrência dos fatos geradores indicados no Auto de Infração;

3. Informar se há aquisição de produtos/insumos junto a outros estabelecimentos que não a Industrial de Cocos Itapoan Ltda, empresa que segundo consta nos autos fornece todos os ingredientes utilizados na fabricação dos

produtos vendidos pelo autuado, à exceção de coco seco. Descrever, de forma detalhada, como se opera a relação comercial entre o autuado e a empresa Industrial de Cocos Itapoan Ltda.

Foi determinado que, após o cumprimento da referida diligência, a repartição Fazendária competente entregasse cópia do seu resultado ao recorrente e ao autuante concedendo-lhes o prazo de 10 dias para manifestação. Decorrido o prazo legal, encaminhar à PGE/PROFIS para que emitisse Parecer conclusivo e, posteriormente, ao CONSEF para julgamento.

Após o atendimento das solicitações acima, o Fiscal Revisor concluiu que o autuado não desenvolve atividade industrial alguma no endereço cadastrado no PAF e que se trata, na verdade, de um residência, e que a mesma foi adaptada para servir de escritório e possível estabelecimento comercial.

Foi dito que o autuado adquiriu produtos/insumos junto a outros estabelecimentos que não a industrial de Cocos Itapoan Ltda e que havia notas fiscais emitidas pelo autuado destinados a esse estabelecimento com a natureza da operação “remessa para industrialização” CFOP 5901. Foram constatadas notas fiscais emitidas pela industrial de Cocos Itapoan Ltda, destinadas ao autuado, com a natureza da operação venda, retorno simbólico e ind. p/terceiros, CFOP 5124.

No curso da diligência, foi refeita a conta corrente fiscal em relação ao período abrangido pela fiscalização, conforme solicitação da 2ª CJF, com base nos créditos destacados nas notas fiscais de aquisição e dos débitos escriturais lançados no livro RAICMS, decorrentes de saídas, sendo apresentados em anexo, aritmeticamente, os saldos devedores em confronto com o imposto apurado pelo contribuinte.

O autuado ao se manifestar sobre a diligência, reiterou todos os termos do Recurso Voluntário, pugnando pelo seu Provimento.

O Fiscal autuante ao tomar conhecimento da diligência, se manteve silente.

A PGE/PROFIS, ao tomar conhecimento da diligência, reiterou os termos do Parecer de fls. 272/281, opinando pelo Provimento do Recurso voluntário.

VOTO

A presente ação fiscal, exige ICMS no valor de R\$852.339,95, acrescido da multa 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 a imposto não destacado em documentos fiscais.

Consta ainda na descrição dos fatos que, o autuado, apesar de não ser fabricante de óleo de dendê, leite de coco e coco ralado, utilizou o equivalente a 80% do imposto incidente nas saídas desses produtos, a título de crédito presumido.

Antes de adentrar ao mérito da autuação passo a analisar as preliminares argüidas pelo recorrente.

No que se refere à primeira preliminar suscitada, supressão de instância / cerceamento de defesa, conforme se verifica no acórdão proferido pela 1ª JF, não há que se falar em supressão de instância, vez que aquele órgão julgador se manifestou acerca da tese defensiva da equiparação do contribuinte à condição de estabelecimento industrial / fabricante, senão vejamos:

“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 descaracterizar 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.”

A partir do momento em que o julgador *a quo* entendeu que o recorrente não é o fabricante do leite de coco natural de fato e fundamentou que a “*noção de fabricante atrelada à concessão de benefício fiscal estadual não pode ser ampliada além dos limites que o Estado quer dar, sob pena de descaracterizar o benefício concedido*” enfrentou a tese ventilada pelo autuado.

Já não bastassem as fundamentações acima, poderíamos acrescentar a este julgado as razões de afastamento da preliminar sustentada pela PGE/PROFIS no seu opinativo de fls. 261/263.

Desta forma, rejeito a preliminar de supressão de instância / cerceamento de defesa.

No que se refere à segunda preliminar, Infringência ao art. 18, incisos II e IV, alínea “a”, do RPAF/99 / insegurança da apuração dos valores e causa / cerceamento de defesa, esta deve ser também afastada, uma vez que o autuante, no momento que lavrou o Auto de Infração, apurou com segurança os valores da causa, sem que houvesse qualquer ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade, não havendo que se falar em cerceamento de direito de defesa.

Ademais, conforme se observa nas razões do Recurso Voluntário, o recorrente não aponta o elemento que resulta na insegurança da apuração dos valores e causa, o que inviabiliza uma análise mais profunda acerca da preliminar argüida.

O ônus da prova no direito tributário é de quem alega, assim se o contribuinte alegar e não provar é a mesma coisa que não alegar e no presente caso, o recorrente apenas alega que os valores foram apurados com insegurança, mas não traz aos autos provas concretas de que os valores foram apurados de forma equivocada.

Outrossim, não há que se afirmar que os valores exigidos na presente ação fiscal foram apurados com ofensa ou princípio constitucional da não-cumulatividade, disposto no inciso I do parágrafo 2º do art. 155 da CF/88, vez que o presente PAF cobra valores utilizados indevidamente como crédito presumido, não cabendo nenhum tipo de compensação.

Do exposto, conclui-se que a apuração do ICMS foi realizado da forma devida, ou seja, exigindo-se a integralidade do crédito presumido apropriado na forma do inciso XVIII do art. 96 do RICMS/BA, não havendo outra saída a este Julgador a não ser o afastamento da nulidade requerida.

Ultrapassadas as preliminares de nulidades, cumpre a este relator enfrentar o mérito da autuação.

A matéria de fundo deste Recurso Voluntário, cinge-se em analisar se o recorrente tem ou não direito ao crédito presumido de 80%, previsto no inciso XVIII, do art. 96 do RICMS/97, que assim dispõe:

“Art. 96. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS, para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes 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”.

Compulsando os autos, observo que razão assiste ao recorrente, pelos fatos e motivos que passo a expor:

O estabelecimento do autuado foi criado pelos seus sócios com o objetivo de produzir leite de coco e coco ralado através da modalidade de industrialização por terceiros ou encomenda. Foi apurado durante o curso do feito que o recorrente adquire matérias-primas e insumos de diversos

fornecedores, inclusive da Industrial Cocos Itapoan Ltda. e remete estes insumos para sede desta última empresa para que seja realizada a industrialização dos produtos que são posteriormente comercializados pelo autuado. A entrega da mercadoria do recorrente é feita da empresa que é contratada para efetuar o processo de transformação diretamente aos clientes, sem que houvesse, de fato, o retorno das mercadorias ao estabelecimento da acionada. Destaque-se que a entrega das mercadorias é por conta do recorrente.

O fiscal autuante, por considerar que a empresa autuada não se tratava de uma indústria, mas um estabelecimento comercial, entendeu que a mesma não teria direito ao crédito presumido de ICMS previsto no inciso XVIII do art. 96 do RICMS/97 e lavrou o Auto de Infração glosando os créditos fiscais supostamente indevidos.

Dentre os fatos que levaram o autuante entender que a empresa autuada não se tratava de uma indústria, foi o fato da mesma possuir o estabelecimento comercial em uma residência, que sequer continha aparelhagem de indústria, nem estoque de mercadorias, sendo localizado numa sala adaptada para funcionar como escritório da empresa.

Ao meu sentir, o simples fato da empresa se localizar em um escritório, numa residência, não é motivo suficiente para descaracterizá-la como indústria, e se lavrar um Auto de Infração glosando o crédito fiscal supostamente utilizado indevidamente, isto porque a própria legislação não possui qualquer ressalva contra isto.

A legislação que regulamenta a atividade do recorrente, não exige que a empresa possua em seu estabelecimento matérias-primas, aparelhagem, mercadorias etc, como ocorre normalmente nas indústrias.

A industrialização por terceiros ou encomenda, trata-se de uma atividade peculiar, isto porque, ao meu sentir, não é necessário ter no estabelecimento empresarial, nenhum dos equipamentos normalmente utilizados em uma indústria, necessitando, tão-somente, de um escritório para armazenar a documentação fiscal da empresa, como ocorre no presente caso, até porque a lei faculta que o industrial pode estocar as suas matérias-primas e seus produtos finais, bem como realizar o processo de beneficiamento da mercadoria em estabelecimento distinto do seu escritório.

A ilustre PGE/PROFIS, às fls. 276, definiu, com bastante maestria que o conceito de indústria é o gênero ao qual está encartado o conceito de fábrica, não podendo falar no termo fabril dissociado da idéia imanente de atividade industrial.

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI, no parágrafo único do art. 4º, destacou 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.* e no seu art. 9º aduz que *“os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos”*, são equiparado ao industrial.

Compulsando todo o *in folio*, consta-se que a empresa se enquadra no conceito de indústria previsto no RIPI, sendo, portanto, para todos os fins jurídicos considerada uma indústria.

O relatório de diligência, às fls. 295/296, veio para corroborar com a tese defensiva, e com o segundo Parecer da PGE/PROFIS. Ressalte-se, que a diligência demonstrou que o autuado de fato adquire matérias-primas de diversas empresas e remete as mesmas para o estabelecimento contratado para industrializá-los e que o procedimento adotado pela mesma encontra-se em perfeição com o quanto disposto no RICMS.

A fim de comprovar, ainda mais a sua tese defensiva, o recorrente colacionou aos autos (fls. 330/337) um relatório de operacionalização comercial, demonstrando todo o procedimento adotado pela mesma.

Como bem ressaltou o ilustre representante da PGE/PROFIS, se o ato de deferimento de inscrição estadual pela Fazenda Pública demanda sempre de idéia de controle estatal das atividades particulares, não pode o Estado vir neste momento afirmar que não possui nenhuma responsabilidade pelo ato administrativo autorizador.

Dentre os documentos necessários para instruir o pedido de inscrição estadual e conseqüentemente a sua autorização de funcionamento, é o contrato social. Este documento, consta todos os dados do autuado, inclusive o local onde seria localizado o seu estabelecimento comercial/industrial bem como a sua atividade empresarial seria realizada.

Se a inscrição estadual foi deferida como indústria, enquanto perdurar esta inscrição, a empresa deverá ser beneficiada com todos os benefícios inerentes à atividade industrial, sob pena de causar uma intranquilidade jurídica.

Ressalte-se que na norma que concede o benefício do crédito presumido para os produtores de leite de coco e leite ralado não dispõe que o produto deve ser industrializado dentro do estabelecimento da empresa, como ocorre em algumas hipóteses quando o estado quer fomentar a indústria como todas as suas características, a exemplo, quando concede algum benefício a determinadas mercadorias quando fabricada no nosso Estado.

Destaque-se, ainda, que a legislação Estadual, quando quis beneficiar apenas o estabelecimento produtor, se refere como estabelecimento industrial, e quando se pretendeu beneficiar o gênero concedeu o benefício aos “fabricantes”.

Diante de todas as provas colhidas nos autos, não é necessária uma análise aprofundada para se constatar que a autuação encontra-se equivocada, e que o autuado é na verdade uma indústria, motivo pelo qual entendo que a mesma é beneficiária do crédito presumido descrito no inciso XVIII, do art. 96 do RICMS.

Assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reformar a Decisão proferida em primeiro grau e julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206847.0028/06-8, lavrado contra **AGROMARCA ALIMENTOS LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de março de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

MÁRCIO MEDEIROS BASTOS - RELATOR

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO – REPR. DA PGE/PROFIS