

PROCURADORIA TRIBUTÁRIA

Parecer nº 01/2018 – LAMGS – Luís Alberto Miranda Garcia de Sousa

Proc. nº E-04/185639/2009

1. Caracterização das atividades industriais para fins de fruição dos regimes especiais de tributação das Leis estaduais no 5.636/10 e no 6.979/2015. Conceito de industrialização estabelecido no art. 3º, III e IV, do Livro XVII do RICMS, em norma vinculante para a Administração Fazendária.

2. Impossibilidade de se substituir tal conceito legal por uma noção minimalista de industrialização, com base na estipulação hermenêutica de que a lei teria a finalidade de estimular, tão somente, as atividades que produzem riquezas mediante a transformação de matérias-primas. Exclusão juridicamente injustificável de outras atividades que também estão abarcadas pelo conceito legal de industrialização.

Sr. Procurador-Geral:

Adoto como relatório os de fls. 872/875 e 884/888, nos quais são expostos com precisão todos os fatos importantes deste processo. Sugiro que o leitor não deixe de consultar os referidos relatórios, *antes* de prosseguir aqui.

A origem do dissenso está na manifestação da IRF 10.01 (Campos dos Goytacazes), à fl. 596, na qual se opinou pela cassação do benefício fiscal, pelos seguintes motivos:

Trata-se de processo de comunicação de adesão inicialmente ao benefício da Lei nº 4.533/2005 (E-04/185639/2009), depois ao benefício da Lei nº 5.636/10 (E-04/185317/2010), (...) por parte do contribuinte COMPANHIA DOREL BRASIL PRODUTOS INFANTIS (...).

Tendo em vista que o Parecer no 09/2014 (folhas 326 a 324), citado no parecer da SAF de folhas 320 a 323, considera que:

a) “o objetivo precípua da Lei 5.636/10 foi estimular a indústria em si, definida essa como o ‘conjunto das

atividades, dos ofícios que produzem riquezas pela manipulação das matérias-primas”;

b) “que o fato de a atividade do contribuinte se enquadrar no conceito de industrialização contido na legislação do IPI (que foi replicado no art. 3º do Livro XVII do RICMS) não significa, por si só, que a mesma possa ser classificada como de natureza industrial para outros fins que não a tributação do IPI, sobretudo quando em confronto com uma legislação que encerre um benefício fiscal”;

Tendo em vista que o supracitado contribuinte não exerce atividade industrial de produção de riqueza pela manipulação de matéria-prima, conforme demonstrativos industriais de folhas 136 a 241 e de folhas 364 a 595; Opino pelo indeferimento dos benefícios pleiteados.

Em minha opinião, o pronunciamento acima reproduzido não interpretou adequadamente o conceito legal de *industrialização*.

Ninguém põe em dúvida o fato de que a Lei nº 5.636/2010 teve a finalidade de estimular especificamente as atividades econômicas das *indústrias* estabelecidas no território fluminense. Isso, aliás, estava explícito no texto daquele diploma (revogado pela Lei estadual no 6.979/2015), em seus arts. 1º e 11:

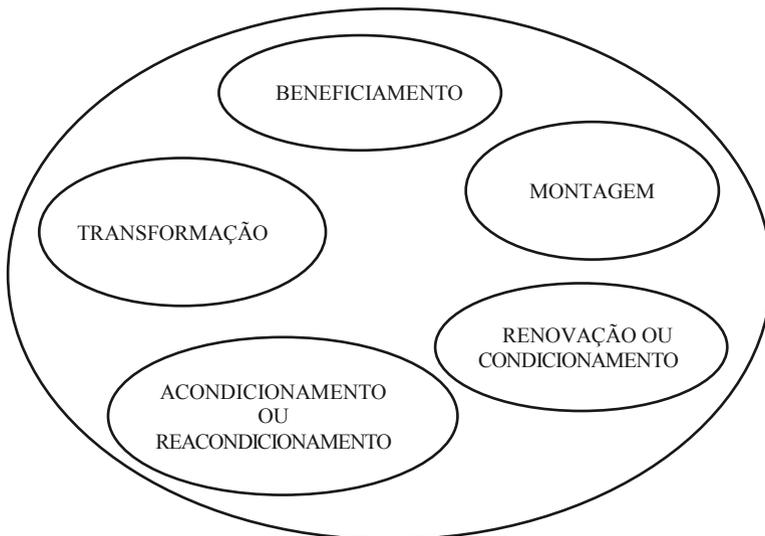
Art. 1º. Fica concedido, em caráter opcional, aos estabelecimentos **industriais**, regime especial de tributação e recolhimento (...).

Art. 11. Os benefícios estabelecidos nesta Lei **não se aplicam** a estabelecimento de comércio atacadista ou de comércio varejista.

Todavia, me parece um passo argumentativo totalmente injustificado – e, logo, *arbitrário* o de limitar a caracterização da atividade industrial apenas ao conjunto de “*atividades que produzem riquezas pela manipulação das matérias-primas*”. Ora, tais atividades de *transformação* delimitam apenas um dos subconjuntos contidos no conjunto maior das atividades industriais.

Com efeito, no conjunto das atividades industriais há vários *outros subconjuntos* que não se confundem com a manipulação (*transformação*) de matérias primas. Gráficamente, o conceito legal de industrialização pode ser assim representado:

INDUSTRIALIZAÇÃO



Este conceito de industrialização, subdividido em cinco classes distintas, foi adotado pela legislação tributária estadual, que o reproduz no art. 3º, III e IV, do Livro XVII do Regulamento do ICMS, nos seguintes termos:

RICMS/RJ (Livro XVII)

Art. 3.º Para os efeitos do disposto neste regulamento, considera-se: (...)

III – industrialização, qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, tais como:

1. a que, exercida sobre a matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);
2. a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);
3. a que consista na reunião de produtos, peças ou partes de que resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);
4. a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine, apenas, ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

5. a que, exercida sobre o produto usado ou partes remanescentes do produto deteriorado ou inutilizado, o renove ou restaure para utilização (renovação ou recondicionamento); IV – industrial, o estabelecimento que realize operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de produto, ou o aperfeiçoe para o consumo ou para o uso como matéria-prima por outro industrial;
[redação do inciso IV alterada pelo Decreto estadual nº 44.977/2014, vigente a partir de 02.10.2014]

Assim, diante da existência de norma expressa no Regulamento do ICMS definindo o que se deve entender por *industrialização* e *estabelecimento industrial*, não me parece ser bem fundado o procedimento da autoridade administrativa que, a partir da estipulação hermenêutica de uma finalidade legal redutora e excludente (“*estimular as atividades que produzem riquezas pela manipulação das matérias-primas*”), se vale desta suposta intenção legal para negar a fruição de direitos subjetivos a contribuintes que, de outro modo, estariam inquestionavelmente subsumidos no conceito de industrialização consagrado no RICMS.

Cumpra registrar, ainda, que a própria Secretaria de Fazenda, ao longo dos anos, emitiu diversas manifestações considerando a atividade da contribuinte em questão como tipicamente *industrial*. Vejam-se, a propósito, as respostas a consultas anexadas às fls. 845/856, todas elas reconhecendo que a contribuinte realizava processos industriais naqueles casos e, portanto, fazia jus ao regime especial da Lei estadual nº 5.636/2010.

Por outro lado, na manifestação de fls. 303/306, da lavra da mesma Auditora Fiscal que opinou à fl. 596 pelo indeferimento do benefício, foi dito que:

Durante a análise do presente processo de comunicação da adesão inicialmente ao benefício da Lei 4.533/05 e depois ao benefício da Lei 5.636/10, verificou-se que o supracitado contribuinte cometeu **alguns equívocos** de procedimento e pagamento do imposto. Primeiro, não cumpriu o artigo 4º, da Lei 5.636/10, efetuando pagamentos de ICMS IMPORTAÇÃO e FECP IMPORTAÇÃO no momento da importação. Também, **NÃO considerou algumas atividades, tais como a de montagem e as de acondicionamento e recondicionamento, como industrialização**, o que gerou duas sistemáticas de apuração do ICMS, uma por confronto de débito e crédito e outra fazendo uso do que dispõe a Lei 5.636/10. (...)

O contribuinte, então, ciente dos **equívocos**, retificou as GIAS-ICMS de outubro de 2009 a 2013, fazendo uso apenas da sistemática da Lei 5.636/10, e protocolou os seguintes processos de restituição/apostilamento: (...).

[grifou-se]

Ou seja, está claro que, no passado, foi a própria Secretaria de Fazenda que, em mais de uma ocasião, orientou a contribuinte a aplicar o regime diferenciado da Lei estadual nº 5.636/2010 a todas aquelas operações que se caracterizavam como industrialização à luz do conceito posto no RICMS, o qual inclui também as atividades de montagem, acondicionamento e reacondicionamento.

Por fim, registro que a questão relativa à definição do conceito de industrialização para fins de enquadramento na Lei estadual nº 5.636/2010 já foi por mim examinada no parecer no 2/2014 (v. tópicos I e II), anexado por cópia às fls. 334/357 (com os vistos de aprovação da Chefia e do Subprocurador-Geral às fls. 358/361). Assim, a título de corroboração do ponto de vista ora externado, reporto-me também ao que já havia sido exposto no citado parecer.

Isto posto, por todas as razões acima apresentadas, e também pelo que consta do pronunciamento da CODIN de fls. 869/871 e da Promoção LCC nº 7/2018 (da Secretaria de Estado da Casa Civil e Desenvolvimento Econômico), opino no sentido de que o critério orientador da Administração, para o fim de estabelecer se as atividades da contribuinte se caracterizam, ou não, como *industriais*, é o do art. 3º, III e IV, do Livro XVII do Regulamento do ICMS.

É o que submeto à consideração de V.Exa.

Rio de Janeiro, 23 de maio de 2018.

LUÍS ALBERTO MIRANDA GARCIA DE SOUSA
Procurador-Assistente

VISTO

Aprovo o Parecer nº 01/2018 – LAMGS (fls. 927/932), elaborado pelo ilustre Procurador-Assistente da Procuradoria Tributária, Luís Alberto Miranda Garcia de Sousa que respondendo à consulta formulada pela Comissão Permanente de Políticas para o Desenvolvimento do Estado do Rio de Janeiro – CPPDE (fl. 919), concluiu que o art. 3º, III e IV, do Livro XVII¹ do RICMS, aprovado pelo Decreto no 27.427/2000, é o critério orientador da Administração Pública Estadual para definição se um contribuinte exerce ou não atividade industrial, para fins de enquadramento do regime especial de tributação, previsto na Lei (RJ) nº 5.636/10.

Com efeito, o presente processo foi encaminhado pela CPPDE a esta Procuradoria Geral do Estado para dirimir dissenso iniciado na SEFAZ, mediante a manifestação da IRF. 10.01 (fl. 596), que opinou pela cassação do benefício fiscal da COMPANHIA DOREL BRASIL PRODUTOS INFANTIS, em razão de suposta incompatibilidade da atividade exercida com o regime diferenciado de tributação voltado para os estabelecimentos industriais, de que trata a Lei (RJ) nº 5.636/10.

Na referida manifestação, a ilustre Auditora Fiscal, nada obstante reconhecer que a DOREL atendia ao conceito de industrialização contido na legislação do IPI e reproduzido no art. 3º, III e IV do Livro XVII do RICMS, entendeu que ela não fazia jus ao regime especial da Lei (RJ) nº 5.636/10, uma vez que tal lei tinha como escopo fomentar a produção de riqueza pela manipulação de matéria-prima, *i.e.*, pela transformação de matérias-primas em

¹ **Art. 3.º** Para os efeitos do disposto neste regulamento, considera-se:

I..

II

III - industrialização, qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de produto, ou o aperfeiçoamento para o consumo, tais como:

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

IV - industrial, o estabelecimento que realize operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de produto, ou o aperfeiçoamento para o consumo ou para o uso como matéria-prima por outro industrial;

(redação do inciso IV, do Artigo 3.º, do Livro XVII, alterada pelo Decreto Estadual n.º 44.977/2014, vigente a partir de 02.10.2014).

Parágrafo único São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização referida no inciso III, o processo utilizado para obtenção do produto, a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

(redação do Parágrafo único, do Artigo 3.º do Livro XVII, acrescentada pelo Decreto Estadual n.º 29.281/2001, com efeitos a partir de 28.09.2001).

um novo bem e não outras modalidades de industrialização. O entendimento da ilustre Auditora Fiscal foi referendado pela Superintendência de Fiscalização (fls. 862/863) e pelo Subsecretário de Estado da Receita (fl. 863).

Instada a se manifestar, a Assessoria Jurídica da CODIN (fls. 872/880) informou que o conceito de industrialização defendido pela Fiscalização Estadual (transformação de matéria-prima) é o que se colhe do Dicionário Eletrônico do Aurélio e que, na sua ótica, não poderia ser aplicado para fins de cassação de incentivo fiscal, uma vez que a definição de industrialização já está presente e estabelecida em norma específica estadual, ou seja, no RICMS/RJ.

A Assessoria Jurídica da SEDEIS (fls. 905/916), por sua vez, ao tempo que ressaltou não possuir competência para avaliar se as atividades exercidas pela DOREL caracterizam-se ou não como atividade industrial, bem como se deve ou não a empresa ser desenquadrada do incentivo fiscal, entendeu ser possível se manifestar acerca da (i) correção do critério utilizado pela SEFAZ (definição retirada do Dicionário Aurélio) para fins de enquadramento, ou não, da empresa em programa de incentivo fiscal do Estado; e (ii) se é cabível o emprego de outro conceito de industrial/industrialização, além daquele previsto, no Livro XVII, art. 3º, III e IV do RICMS. Assim, após invocar precedente desta PGE (Parecer nº 02/2014 – LAMGS) concluiu a SEDEIS que (i) o critério jurídico definidor do que seja um estabelecimento industrial é aquele dado pela legislação estadual (art. 3º, III e IV do Livro XVII do RICMS); e (ii) enquanto tal dispositivo estiver em vigor, o conceito para balizamento de avaliação de atividade industrial, para fins de enquadramento em lei de incentivo fiscal no Estado do Rio de Janeiro, é o previsto no art. 3º, III e IV do Livro XVII do RICMS.

Por fim, o Procurador-Assistente da PG-03, no parecer ora aprovado, esclareceu que não há a menor dúvida que a Lei (RJ) nº 5636/10 teve como finalidade estimular as *atividades das indústrias estabelecidas no território fluminense*, como se colhe dos seus artigos 1º e 11², sendo certo que, nela, não há qualquer dispositivo trazendo, de forma expressa, uma determinada atividade industrial ou mesmo dispositivo a excluindo. Muito pelo contrário. As hipóteses de não aplicação do regime diferenciado referem-se unicamente aos estabelecimentos de *comércio* atacadista ou de *comércio* varejista, *i.e.*, estabelecimentos que se dedicam a mercancia.

De outra sorte, como bem expôs o ilustre parecerista, as atividades industriais englobam diversos subconjuntos, a saber: (i) beneficiamento; (ii) transformação; (iii) montagem; (iv) acondicionamento ou reacondicionamento; (v) renovação ou

² **Art. 1º** Fica concedido, em caráter opcional, aos estabelecimentos industriais, regime especial de tributação e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, nos termos e condições estabelecidas nos artigos desta Lei.

Art. 11. Os benefícios estabelecidos nesta Lei não se aplicam a estabelecimento de comércio atacadista ou de comércio varejista.

recondicionamento e (vi) renovação ou recondicionamento, **todos** eles contemplados no art. 3º do Livro XVII do RICMS.

A interpretação adotada pela SEFAZ, por sua vez, limita a atividade industrial apenas a um destes subconjuntos (transformação), com evidente finalidade redutora e excludente, mas sem qualquer respaldo na própria lei instituidora do regime tributário especial. Mesmo porque, se o legislador quisesse restringir o regime especial da Lei (RJ) nº 5.636/10 a um determinado subconjunto de atividade industrial deveria tê-lo feito expressamente, mas não o fez.

Esclareceu, ainda, o ilustre parecerista que, ao longo dos anos, a própria SEFAZ emitiu manifestações (fls. 846/856) reconhecendo que a DOREL realizava atividade industrial (montagem, acondicionamento e reacondicionamento) e, portanto, fazia jus ao regime especial previsto na Lei (RJ) nº 5.636/10 e que a adoção dos conceitos de industrialização/estabelecimento industrial previstos no RICMS, para fins de enquadramento na Lei (RJ) 5.636/10, já foi enfrentada no Parecer nº 02/14- LAMGS, anexado por cópia às fls. 334/361, devidamente aprovado pela chefia desta Casa, o que demonstra inclusive a existência de uma pacificação do tema pelo Órgão Central do Sistema Jurídico do Estado.

De fato, a linha interpretativa adotada pela SEDEIS e pelo Procurador-Assistente da PG-03 está em perfeita harmonia com o texto da Lei (RJ) nº 5.636/10 e é a que melhor atende aos princípios constitucionais da legalidade, da impessoalidade e da segurança jurídica voltados à Administração Pública.

Uma vez que o legislador estadual, por meio da Lei (RJ) nº 5.636/10, **não** restringiu, de forma expressa, a adoção do regime tributário especial de ICMS a um ou mais subconjuntos de atividades industriais acima indicados, não poderia o intérprete fazê-lo, sob pena de adotar uma interpretação excludente e, pior, *contra-legem*.

Com efeito, a ausência de uma definição própria, na Lei (RJ) nº 5.636/10, das expressões “*industrialização*” e “*estabelecimento industrial*” para fins de enquadramento no regime diferenciado de tributação do ICMS nela disciplinado, impõe ao intérprete, na busca do correto e adequado conceito jurídico a ser aplicado, que ele primeiramente se socorra da legislação estadual que regula o referido imposto, no caso o RICMS, aprovado pelo Decreto 27.427/2000.

É exatamente este o caminho a ser seguido. A adoção de um conceito previamente estabelecido em norma estadual e não simplesmente de um outro encontrado em glossário. Com isso, vê-se respeitado o princípio da legalidade, ao qual a Administração Pública está adstrita, já que não se pode admitir que os agentes públicos ignorem as normas estabelecidas, sobretudo as dotadas de generalidade e impessoalidade e que trazem em si a ideia de isonomia, como é o caso do RICMS, e, ao mesmo tempo, atende-se a segurança jurídica, evitando-se a utilização de interpretações subjetivas ou arbitrárias que, ao fim e ao cabo, acabam por frustrar

legítimas expectativas do administrado que se planejou, se estabeleceu no Estado do Rio de Janeiro e exerceu suas atividades, com base em normas estabelecidas e previamente conhecidas.

Portanto, entendo correta a interpretação jurídica, firmada nas manifestações da CODIN, da SEDEIS e no parecer, ora aprovado, no sentido de que o art. 3º, III e IV, do Livro XVII do RICMS, aprovado pelo Decreto no 27.427/2000, deve ser o critério orientador da Administração Pública Estadual para definição se um contribuinte exerce ou não atividade industrial, para fins de enquadramento do regime especial de tributação, previsto na Lei (RJ) nº 5.636/10.

À CPPDE, em prosseguimento.

Rio de Janeiro, 28 de maio de 2018.

CLAUDIO ROBERTO PIERUCETTI MARQUES
Subprocurador-Geral do Estado