



PROCESSO Nº 1838512021-1 - e-processo nº 2021.000223426-2

ACÓRDÃO Nº 288/2023

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: METALTECH FABRICAÇÃO DE ESTRUTURAS METÁLICAS LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA
DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuante: HÉLIO VASCONCELOS

Relator: CONS.º SUPLENTE LEONARDO DO EGITO PESSOA.

ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. RESULTADO INDUSTRIAL. ATIVIDADE PRINCIPAL DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ERRO NA APLICAÇÃO DA TÉCNICA DE AUDITORIA. ILIQUIDEZ E INCERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - INFRAÇÃO NÃO EVIDENCIADA - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- Afastada a exigibilidade do crédito lançado em virtude da constatação de equívocos na alocação de valores na Apuração do Resultado Industrial que serviu de base para a acusação inserta na inicial, acarretando iliquidez e incerteza do crédito tributário. Não há, pois, ICMS a lançar.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu provimento, para reformar a decisão monocrática e julgar improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002005/2021-47, lavrado em 06 de outubro de 2021 contra a empresa METALTECH FABRICAÇÃO DE ESTRUTURAS METÁLICAS LTDA, inscrição estadual nº 16.196.796-5, já qualificada nos autos, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.E.



Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 29 de junho de 2023.

LEONARDO DO EGITO PESSOA
Conselheiro Suplente

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, JOSÉ VALDEMIR DA SILVA E LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO Nº 1838512021-1 - e-processo nº 2021.000223426-2

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: METALTECH FABRICAÇÃO DE ESTRUTURAS METÁLICAS LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuante: HÉLIO VASCONCELOS

Relator: CONS.º SUPLENTE LEONARDO DO EGITO PESSOA.

ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. RESULTADO INDUSTRIAL. ATIVIDADE PRINCIPAL DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ERRO NA APLICAÇÃO DA TÉCNICA DE AUDITORIA. ILIQUIDEZ E INCERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - INFRAÇÃO NÃO EVIDENCIADA - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- Afastada a exigibilidade do crédito lançado em virtude da constatação de equívocos na alocação de valores na Apuração do Resultado Industrial que serviu de base para a acusação inserta na inicial, acarretando iliquidez e incerteza do crédito tributário. Não há, pois, ICMS a lançar.

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o recurso voluntário interposto contra a decisão monocrática que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002005/2021-47 (fl. 2), lavrado em 6 de outubro de 2021 contra a empresa METALTECH FABRICAÇÃO DE ESTRUTURAS METÁLICAS LTDA, inscrição estadual nº 16.196.796-5.

Na referida peça acusatória, consta a seguinte acusação, *ipsis litteris*:

0014 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE PRODUTOS TRIBUTÁVEIS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter omitido saídas de produtos tributáveis, detectado mediante constatação de saídas de mercadorias ou transferências abaixo do preço de custo dos produtos acabados.

Nota Explicativa: APURADO ATRAVÉS DO PROCEDIMENTO DO RESULTADO INDUSTRIAL.



Em decorrência do fato acima descrito, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 158, I; 160, I c/c o art. 646, parágrafo único e art. 645, §§1º e 2º, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. nº 18.930/97, lançou um crédito tributário na quantia total de **R\$ 227.490,44 (duzentos e vinte e sete mil, quatrocentos e noventa reais e quarenta e quatro centavos)**, sendo R\$ 113.745,22 (cento e treze mil, setecentos e quarenta e cinco reais e vinte e dois centavos) de ICMS e R\$ 113.745,22 (cento e treze mil, setecentos e quarenta e cinco reais e vinte e dois centavos) a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios às fls. 5 a 20 dos autos.

Depois de cientificada via DTe em 07/10/2021 (fl. 22), a autuada interpôs Impugnação tempestiva contra os lançamentos consignados no Auto de Infração em tela (fls. 23 *usque* 319), protocolada em 19 de outubro de 2021, por meio da qual afirma que:

- Preliminarmente
 - Da nulidade da notificação e cerceamento de defesa;
 - Da incongruência dos valores apontados na notificação que originou o auto de infração. Necessidade de retificação.
- No Mérito
 - A fiscalização associou à empresa com produtos do gênero alimentício;
 - Foi incluída pela fiscalização indevidamente remessa para industrialização;
 - Alega que cerca de 85% de toda a fabricação de estruturas metálicas resta derivadas de encomendas;
 - Alega que os balanços denotam ocorrência de lucro, ao passo que a fiscalização indicou prejuízo. Com utilização de dados de faturamento em patamar inferior ao registrado pela empresa;
 - Que a fiscalização não tinha certeza da cobrança, conforme e-mail;
 - Da minoração da multa. Da vedação ao confisco.

Com fulcro nos argumentos apresentados, a Impugnante requer seja designada perícia contábil e julgado totalmente insubsistente ou com possibilidade de diminuição da multa, se entender assim o julgador fiscal, o Auto de Infração nº 93300008.09.00002005/2021-47.



Sem informação de existência de antecedentes fiscais, foram os autos conclusos (fls. 322) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, onde foram distribuídos ao julgador fiscal José Hugo Lucena da Costa que exarou sentença considerando o auto de infração PROCEDENTE, conforme ementa abaixo:

OMISSÃO DE SAÍDAS (RESULTADO INDUSTRIAL) DENÚNCIA CONFIGURADA.

A retificação do Resultado Industrial do Exercício de 2019 e 2020, com base na DRE apresentada pela Impugnante, apontou para a ocorrência de omissões de saídas, uma vez que o Custo de Produtos Vendidos se mostrou superior às saídas no período.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Cientificada em 19/09/2022, através de Dte, à fl. 333, da decisão monocrática, a autuada protocolou em 19/10/2022, Recurso Voluntário perante este Colegiado (fls. 334-336), ocasião em que mantém em todos os seus termos a reclamação inicial e acrescenta que:

- nem a fiscalização, tão pouco o julgador monocrático, levaram em consideração o fato do contribuinte em quase sua totalidade executar seu trabalho através de INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA, o que preconiza o fato de que a matéria prima para execução do seu trabalho não é sua, mas sim dos seus contratantes, assim como está demonstrado nos livros fiscais de entrada com as entradas de produtos para industrialização, como nos registros de saídas que demonstram o retorno da remessa bem como a emissão da nota de industrialização por encomenda;
- a fiscalização jamais poderia fazer-se da prerrogativa de uso do custo industrial sem levar em consideração o fato da matéria prima na quase totalidade não era de propriedade da recorrente, mas sim dos seus contratantes;
- não houve o devido levantamento do processo industrial, pois como demonstrado nos papéis de trabalho da fiscalização, o custo industrial levou em consideração a TOTALIDADE das entradas, sem que houvesse segregação dos produtos pertencentes a terceiros (contratantes).

Por fim, requer a reforma da decisão singular, declarando-se a improcedência do auto de infração em comento.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.



Eis o relatório.

VOTO

Trata-se de recurso voluntário, nos moldes do que apregoa o artigo 77 da Lei 10.094/2013, interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00002005/2021-47 lavrado em 06/10/2021 (fl. 02) em desfavor da empresa METALTECH FABRICAÇÃO DE ESTRUTURAS METÁLICAS LTDA, inscrição estadual n.º 16.196.796-5, já devidamente qualificada nos autos.

Reconhecemos, preambularmente, como tempestivo, o recurso interposto pelo contribuinte, já que apresentado dentro do prazo legal estabelecido pelo art. 77 da Lei n.º 10.094/2013.

Cumpr-me ainda destacar que os lançamentos que constituíram o crédito tributário em questão foram procedidos em conformidade às cautelas da lei, atendendo aos requisitos formais e essenciais à sua validade, não havendo casos de nulidades elencados nos artigos 14 a 17 da Lei n.º 10.094/13.

Assim, comungando com a instância prima, reitero que a lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade, visto que são trazidos de forma particularizada todos os dispositivos legais aplicáveis às matérias objeto dessa lide, e ainda, foi ofertada ao contribuinte oportunidade para o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Realizados os registros acima, passemos diretamente ao mérito.

- Do Mérito

- **Acusação:** OMISSÃO DE SAÍDAS DE PRODUTOS TRIBUTÁVEIS – Resultado Industrial

A *quaestio juris* versa sobre a denúncia de omissão de saídas de produtos tributáveis verificada nos exercícios de 2019 e 2020, apurada conforme a técnica de auditoria denominada Resultado Industrial. Vale registrar que esta se fundamenta na constatação de que o valor das saídas efetuadas pela sociedade empresarial METALTECH FABRICAÇÃO DE ESTRUTURAS METÁLICAS LTDA registradas nos períodos acima destacados, mostraram-se inferiores ao custo dos seus produtos



fabricados, o que, nos termos do art. 645, §§ 1º e 2º, do RICMS/PB¹, autoriza o Fisco a exigir o imposto correspondente:

Art. 645. Constituem elementos subsidiários para o cálculo da produção e correspondente pagamento do imposto dos estabelecimentos industriais o valor e quantidade de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, a mão-de-obra empregada, os gastos gerais de fabricação e os demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques.

§ 1º Apurada qualquer falta no confronto da produção, resultante do cálculo dos elementos constantes deste artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigir-se-á o imposto correspondente.

§ 2º Para a exigência do imposto a que se refere o §1º deste artigo, ter-se-á em conta que o valor das saídas será, pelo menos, igual ao custo dos produtos fabricados, quando da transferência ou venda, conforme o caso, observado o disposto no parágrafo único do art. 646, deste Regulamento.

Com efeito, no âmbito da legislação em vigor, a exação encontra amparo, ainda, na presunção contida no artigo 646, parágrafo único, do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:

I – o fato de a escrituração indicar:

- a) insuficiência de caixa;
- b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

V – declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, bem como, a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados, quando da transferência ou venda, conforme o caso. (grifos acrescidos)

¹ Redação vigente à época do fato gerador.



Por imperativo legal, a constatação de saldo deficitário no Resultado Industrial obriga o auditor fiscal a lançar, de ofício, o crédito tributário decorrente desta infração, tendo em vista a receita marginal originária das saídas omitidas afrontar o disciplinamento contido nos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB, os quais transcrevemos abaixo:

Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos I ou I-A, Anexos 15 e 16:

I - sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;

Para aqueles que incorrerem na conduta descrita nos artigos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “f”, estabelece a seguinte penalidade:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer forma apurada através de levantamento da escrita contábil;

A presunção de que trata o artigo 646 do RICMS/PB, contudo, é relativa, cabendo ao contribuinte a prova da sua improcedência, conforme prevê a parte final do *caput* do referido dispositivo.

Instado a se pronunciar, o contribuinte insurge-se contra os créditos lançados, afirmando que a Fiscalização incorreu em diversos equívocos quando da elaboração do Resultado Industrial, os quais, segundo seu entendimento, fizeram emergir uma diferença tributável que, de fato, inexistente.

Em apertada síntese, a Autuada aduz que a fiscalização não observou o seu ramo de atividade que em quase sua totalidade executa seu trabalho através de INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA, o que preconiza o fato de que a matéria prima para execução do seu trabalho não é sua, mas sim dos seus contratantes. Ainda em seu recurso, denuncia grave equívoco cometido pelo fiscal autuante, conforme resta demonstrado nas planilhas da fiscalização, onde o custo industrial levou em consideração a TOTALIDADE das entradas, sem que houvesse segregação dos produtos pertencentes a terceiros (contratantes), além de desconsiderar o fato de que alguns serviços estão sujeitos ao imposto municipal, ou seja, ao ISS.

Por fim, colaciona aos autos vasta documentação que dão suporte as suas alegações defensivas, tais como: contratos de prestação de serviço de industrialização,



contabilidade regular, declarações de receitas sujeitas ao Icms e/ou ISS, informações de está no Simples Nacional no período autuado.

Antes de adentrarmos ao cerne da questão e para o correto deslinde da lide, faz-se necessário revisarmos alguns conceitos básicos acerca da atividade de “industrialização por encomenda”.

Devido a fatores como dificuldades técnicas, falta de espaço ou até mesmo por conveniência, tornou-se comum na atividade industrial alguma etapa do processo produtivo ser realizada por terceiros. **Na seara tributária essa operação ficou tipificada como "industrialização por encomenda"**, e se resume na remessa de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e/ou materiais de embalagens) e/ou produtos semiacabados por um estabelecimento (denominado autor da encomenda ou encomendante) para outro industrializar (denominado executor da encomenda) um dado produto final ou outro semiacabado.(g.n)

Portanto, considera-se industrialização por encomenda a operação na qual um estabelecimento (encomendante), seja comercial ou industrial, adquire matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para que sejam remetidos, diretamente ou não, a um executor para industrialização com posterior retorno.

Nessas operações existem duas figuras: o encomendante e a indústria executora da encomenda.

O encomendante é o estabelecimento que remete seus produtos para serem industrializados, ou seja, é o contratante do serviço de industrialização.

O executor da encomenda ou industrializador é o estabelecimento que irá receber as remessas de produtos para serem industrializados a mando do encomendante.

Essas operações de remessa para industrialização por encomenda e o seu retorno ao estabelecimento encomendante, são realizadas com suspensão do Icms (art. 8º do RICMS/PB) ou com isenção do Icms (art. 6º do RICMS/PB), conforme o caso.

Cabe registrar ainda que os produtos/bens remetidos pela empresa encomendante são de sua propriedade, sendo transferido apenas à posse temporária dos mesmos. Para essa operação de remessa, a empresa encomendante emitirá nota fiscal com o CFOP 5.901, em se tratando de operações internas, ou o 6.901, tratando-se de operações interestaduais, cuja natureza da operação será “Remessa para industrialização”.

Ao estabelecimento industrializador ou executor da encomenda cabe realizar o retorno real ou simbólico ao autor da encomenda, dos produtos/bens remetidos para industrialização por encomenda, incidindo, porém, o tributo



relativamente ao valor acrescido, assim entendido o valor total cobrado pelo executor da industrialização ou serviço, abrangendo o preço das mercadorias ou insumos empregados, mão-de-obra e demais importâncias cobradas do encomendante ou a ele debitadas. Para essas operações, o executor da encomenda emitirá uma única nota fiscal, onde esta nota fiscal deverá conter dois CFOPs, sendo 5.902, em operações internas, ou 6.902, em operações interestaduais, relativamente ao retorno dos produtos/bens recebidos e 5.124, em operações internas, ou 6.124, em operações interestaduais, relativamente ao valor acrescido, cobrado pela industrialização, o qual incidirá o Icms sobre a operação.

Realizadas as considerações acima, passo ao enfrentamento do mérito da acusação, onde após detida análise de todo o caderno processual, salta aos olhos o fato de que a fiscalização não fez a devida separação das atividades desenvolvidas pela Autuada, qual seja, fabricação de esquadrias, serviço de industrialização por encomenda e serviços sujeitos ao imposto municipal (ISS), visto que considerou como entrada de matéria prima no ano de 2019 o valor de R\$ 2.877.171,81 e no ano de 2020 o valor de R\$ 4.618.216,99, ou seja, considerou todas as entradas no estabelecimento da autuada na apuração do Resultado Industrial, sendo que o caput do art. 645 é claro no sentido de que só deve entrar na apuração do Resultado Industrial os produtos adquiridos, ou seja, que houve dispêndio/custo por parte da autuada. Ou seja, foram levados indevidamente a apuração do Resultado Industrial e considerados como custos dos produtos fabricados os seguintes valores:

2019	Informações Econômico-Fiscais (Entradas)		
CFOP	Descrição CFOP	VC	BC
1901	ENTRADA PARA INDUSTRIALIZACAO POR ENCOMENDA	7.286,08	0
1924	ENTRADA PARA INDUSTRIALIZACAO POR CONTA E ORDEM DO ADQUIRENTE DA N	1.298.100,69	0
2924	ENTRADA PARA INDUSTRIALIZACAO POR CONTA E ORDEM DO ADQUIRENTE DA N	881.302,41	0
	VALOR TOTAL	2.186.689,18	0
2020	Informações Econômico-Fiscais (Entradas)		
CFOP	Descrição CFOP	VC	BC
1924	ENTRADA PARA INDUSTRIALIZACAO POR CONTA E ORDEM DO ADQUIRENTE DA N	1.370.772,30	0
2901	ENTRADA PARA INDUSTRIALIZACAO POR ENCOMENDA	12.687,50	0
2924	ENTRADA PARA INDUSTRIALIZACAO POR CONTA E ORDEM DO ADQUIRENTE DA N	2.312.079,68	0
	VALOR TOTAL	3.695.539,48	0

O mesmo equívoco também foi cometido quando da alocação de valores das saídas do período, visto que considerou como saídas do período no ano de 2019 o valor de R\$ 3.358.369,65 e no ano de 2020 o valor de R\$ 5.015.455,70, ou seja, considerou todas as saídas do estabelecimento da autuada na apuração do Resultado Industrial, sendo que o §2º do art. 645 e o parágrafo único do art. 646 é claro no sentido de que só devem entrar na apuração do Resultado Industrial as saídas por transferência ou venda. Ou seja, foram levados indevidamente a apuração do Resultado Industrial e considerados como receitas de produção do estabelecimento os seguintes valores:



2019			
Informações Econômico-Fiscais (Saídas)			
CFOP	Descrição CFOP	VC	BC
5124	INDUSTRIALIZACAO EFETUADA PARA OUTRA EMPRESA	798.233,60	0
5902	RETORNO DE MERCADORIA UTILIZADA NA INDUSTRIALIZACAO POR ENCOMENDA	1.261.151,55	0
5903	RETORNO DE MERCADORIA RECEBIDA PARA INDUSTRIALIZACAO E NAO APLICADA	15.217,76	0
5925	RETORNO DE MERCADORIA RECEBIDA PARA INDUSTRIALIZACAO POR CONTA E O	142.343,94	0
6124	INDUSTRIALIZACAO EFETUADA PARA OUTRA EMPRESA	134.788,24	0
6902	RETORNO DE MERCADORIA UTILIZADA NA INDUSTRIALIZACAO POR ENCOMENDA	357.831,32	0
	VALOR TOTAL	2.709.566,41	0

2020			
Informações Econômico-Fiscais (Saídas)			
CFOP	Descrição CFOP	VC	BC
5124	INDUSTRIALIZACAO EFETUADA PARA OUTRA EMPRESA	1.978.498,65	0
5902	RETORNO DE MERCADORIA UTILIZADA NA INDUSTRIALIZACAO POR ENCOMENDA	1.035.311,01	0
5903	RETORNO DE MERCADORIA RECEBIDA PARA INDUSTRIALIZACAO E NAO APLICADA	78.020,44	0
5925	RETORNO DE MERCADORIA RECEBIDA PARA INDUSTRIALIZACAO POR CONTA E O	1.391.152,32	0
6124	INDUSTRIALIZACAO EFETUADA PARA OUTRA EMPRESA	13.755,00	0
6902	RETORNO DE MERCADORIA UTILIZADA NA INDUSTRIALIZACAO POR ENCOMENDA	28.548,56	0
	VALOR TOTAL	4.525.285,98	0

Ademais, como já destacado anteriormente, os produtos/bens recebidos pela Autuada (cfop`s 1901, 2901, 1924, 2924) para execução da sua atividade de “industrialização por encomenda” não lhe pertence, pois estes são de propriedade do autor da encomenda, razão pela qual após a industrialização, a Autuada (executor da encomenda) retorna simbolicamente os insumos e fisicamente o produto final/semiacabado ao estabelecimento encomendante (cfop`s 5902, 6902, 5903, 5925). Os insumos retornam simbolicamente, pois após a industrialização eles deixam de existir. Inclusive, essas operações possuem regramento próprio consoante o art. 613 do RICMS/PB, de acordo com a transcrição abaixo, *ipsis litteris*:

Art. 613. Nas operações em que um estabelecimento mandar industrializar mercadorias com fornecimento de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos de outros, os quais, sem transitar pelo estabelecimento adquirente, forem entregues pelo fornecedor diretamente ao industrializador, observar-se-á o disposto neste Capítulo.

§ 1º O estabelecimento fornecedor deverá:

I - emitir nota fiscal em nome do estabelecimento adquirente, da qual, além das exigências previstas no art. 159, constarão também nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento em que os produtos serão entregues, bem como a circunstância de que se destinam à industrialização;

II - efetuar o destaque do imposto na nota fiscal referida no inciso anterior, quando devido, que será aproveitado como crédito pelo adquirente, se for o caso;



III - emitir nota fiscal sem destaque do imposto, para acompanhar o transporte da mercadoria ao estabelecimento industrializador, mencionando-se, além das exigências previstas no art. 159, número, série e data da nota fiscal referida no inciso I, e o nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, do adquirente, por cuja conta e ordem será a mercadoria industrializada.

§ 2º O estabelecimento industrializador deverá:

I - emitir nota fiscal na saída do produto industrializado com destino ao adquirente, autor da encomenda, da qual, além das exigências contidas no art. 159, constarão o nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, do fornecedor, e número, série, e data da nota fiscal por este emitida, bem como o valor da mercadoria recebida para industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda, destacando deste o valor da mercadoria empregada;

II - efetuar, na nota fiscal referida no inciso anterior, sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, o destaque do imposto, se exigido, que será aproveitado como crédito pelo autor da encomenda, se for o caso.

Registre-se, por oportuno, que essas operações estão devidamente demonstradas na Escrituração Fiscal Digital do contribuinte e em sua contabilidade regular conforme observa-se do registro abaixo:

699	CONTAS DE COMPENSAÇÃO	0,00	7.159.137,03	7.159.137,03	0,00
700	COMPENSAÇÃO ATIVA	0,00	4.588.654,70	2.570.482,33	2.018.172,37D
701	REMESSA DE MERCADORIAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO	0,00	4.551.204,70	2.533.032,33	2.018.172,37D
727	BENS RECEBIDOS PARA DEMOSTRAÇÃO	0,00	37.450,00	37.450,00	0,00
702	COMPENSAÇÃO PASSIVA	0,00	2.570.482,33	4.588.654,70	2.018.172,37C
703	MERCADORIAS REMETIDAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO	0,00	2.533.032,33	4.551.204,70	2.018.172,37C
726	DEMOSTRAÇÃO DE BENS DE TERCEIROS	0,00	37.450,00	37.450,00	0,00

Além das inconsistências relacionadas acima, também verificamos da análise do Resultado Industrial dos exercícios de 2019 e 2020 que não foram apurados os gastos gerais de fabricação, sendo levantados tão somente as despesas com mão-de-obra direta nos valores de R\$ 676.603,25 e 857.808,47, respectivamente, sendo que estas despesas foram consideradas em sua integralidade como sendo inerentes tão somente a atividade de industrialização (fabricação de esquadrias), quando sabe-se que além dessa atividade, a Autuada desenvolve outras duas, quais sejam, serviço de industrialização por encomenda (Icms) e serviços sujeitos ao imposto municipal (ISS). Para este caso, far-se-ia necessário que a fiscalização apurasse o quociente/percentual das despesas com mão-de-obra direta e separasse seus valores entre as demais atividades desenvolvidas pelo contribuinte.

Vale salientar ainda que a Autuada também executa atividade de prestação de serviço sujeita ao imposto municipal, denominado, Imposto Sobre Serviços



de Qualquer Natureza – ISSQN, visto que está elencada na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, conforme transcrição abaixo, *in verbis*:

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Ademais, restou comprovado da análise de sua escrituração contábil e de sua declaração (PGDAS) que nos exercícios autuados (2019 e 2020) a Autuada de fato também executou atividade de prestação de serviço sujeita ao ISS, senão vejamos:

2019

402	CONTAS DE RESULTADO - RECEITAS	0,00	281.387,04	2.132.803,41	1.851.416,37C
403	RECEITAS OPERACIONAIS	0,00	281.387,04	2.132.803,41	1.851.416,37C
404	RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS	0,00	0,00	2.132.548,23	2.132.548,23C
405	RECEITA BRUTAS DE VENDAS E MERCADORIAS	0,00	0,00	1.597.042,84	1.597.042,84C
406	VENDA DE PRODUTOS	0,00	0,00	1.597.042,84	1.597.042,84C
410	RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	0,00	0,00	535.505,39	535.505,39C
411	SERVIÇOS PRESTADOS	0,00	0,00	535.505,39	535.505,39C

2020

402	CONTAS DE RESULTADO - RECEITAS	0,00	416.657,31	2.817.118,33	2.400.461,02C
403	RECEITAS OPERACIONAIS	0,00	416.657,31	2.817.118,33	2.400.461,02C
404	RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS	0,00	0,00	2.816.835,03	2.816.835,03C
405	RECEITA BRUTAS DE VENDAS E MERCADORIAS	0,00	0,00	2.482.423,37	2.482.423,37C
406	VENDA DE PRODUTOS	0,00	0,00	2.482.423,37	2.482.423,37C
410	RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	0,00	0,00	334.411,66	334.411,66C
411	SERVIÇOS PRESTADOS	0,00	0,00	334.411,66	334.411,66C

2019



3) Informações dos Estabelecimentos - valores referentes às Receitas informadas								
CNPJ: 15.274.266/0001-08				Localização: QUEIMADAS - PB				
Impedido de recolher ICMS/ISS no DAS: Não				Sublimite de Receita Anual (R\$): 3.600.000,00				
Receita Informada								
Atividade: Venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, exceto para o exterior - Sem substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento de tributação (o substituto tributário do ICMS deve utilizar essa opção)							Valor Total (R\$): 165.625,00	
Valor devido por tributo (R\$)								
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS/ CPP	ICMS	IPI	ISS	Total
961,10	611,61	2.011,32	435,12	6.552,94	5.591,84	1.310,59	0,00	17.474,52
Parcela 1 = 165.625,00								

Receita Informada								
Atividade: Prestação de Serviços, exceto para o exterior - Não sujeitos ao fator "r" e tributados pelo Anexo III, sem retenção/substituição tributária de ISS, com ISS devido ao próprio Município do estabelecimento							Valor Total (R\$): 12.000,00	
Valor devido por tributo (R\$)								
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS/ CPP	ICMS	IPI	ISS	Total
71,53	62,59	229,26	49,72	776,13	0,00	0,00	599,09	1.788,32
Parcela 1 = 12.000,00								

2020

3) Informações dos Estabelecimentos - valores referentes às Receitas informadas								
CNPJ: 15.274.266/0001-08				Localização: QUEIMADAS - PB				
Impedido de recolher ICMS/ISS no DAS: Não				Sublimite de Receita Anual (R\$): 3.600.000,00				
Receita Informada								
Atividade: Venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, exceto para o exterior - Sem substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento de tributação (o substituto tributário do ICMS deve utilizar essa opção)							Valor Total (R\$): 104.940,10	
Valor devido por tributo (R\$)								
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS/ CPP	ICMS	IPI	ISS	Total
670,29	426,55	1.402,73	303,46	4.570,14	3.899,85	914,03	0,00	12.187,05
Parcela 1 = 104.940,10								

Receita Informada								
Atividade: Prestação de Serviços, exceto para o exterior - Não sujeitos ao fator "r" e tributados pelo Anexo III, sem retenção/substituição tributária de ISS, com ISS devido ao próprio Município do estabelecimento							Valor Total (R\$): 38.956,68	
Valor devido por tributo (R\$)								
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS/ CPP	ICMS	IPI	ISS	Total
268,65	235,05	860,98	186,70	2.914,70	0,00	0,00	1.947,83	6.413,91
Parcela 1 = 38.956,68								

Não se pode perder de vista que a denúncia ora combatida se reporta à falta de recolhimento de ICMS mediante a constatação de saídas de mercadorias ou transferências abaixo do preço de custo dos produtos acabados, apurado via Resultado Industrial, conforme descrição da infração no auto de infração à fl. 2.



Tem-se, assim, que o auditor não utilizou em seus cálculos os elementos inerentes tão somente à atividade industrial (fabricação de esquadrias), como matérias-primas empregadas na industrialização, mão-de-obra empregada, gastos gerais de fabricação e os demais componentes do custo de produção (art. 645 do RICMS/PB).

Registre-se ainda que, dos documentos acostados aos autos em conjunto com as análises das entradas e saídas registradas na Escrituração Fiscal Digital relativa aos exercícios de 2019 e 2020, verificamos que apenas 19% no ano de 2019 e 10% no ano de 2020 do valor total das saídas se referem às vendas de produção do estabelecimento, a maior parte das saídas são constituídas por retornos aos remetentes (autor de encomenda por industrialização) dos bens industrializados e devoluções, conforme registros na EFD por CFOP previamente transcritos.

Neste diapasão, entendo que a ação fiscal não tem como se manter, dada a iliquidez e incerteza do crédito tributário.

Em caso semelhante, recentemente se posicionou o Egrégio Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, por meio do Acórdão nº 611/2021, o qual transcrevo abaixo:

ACÓRDÃO Nº. 611/2021

PROCESSO Nº 1416102020-1

TRIBUNAL PLENO

Relatora: CONS.ª SUPLENTE LARISSA MENESES DE ALMEIDA

NULIDADE - REJEITADA - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NA ESCRITA CONTÁBIL - OMISSÃO DE SAÍDAS DE PRODUTOS TRIBUTÁVEIS - RESULTADO INDUSTRIAL - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- Constatam nos autos os elementos indispensáveis à constituição do crédito tributário, inexistindo causas de nulidade do feito fiscal.

- Comprovado documentalmente que o sujeito passivo exerce atividade mista, parte sujeita ao ICMS, outras ao ISS, verificou-se ser predominante a realização de prestação de serviço de industrialização para encomendante certo, com o fornecimento do bem a ser industrializado, devido ICMS incidente sobre a prestação de serviço, nos termos do RICMS/PB.

- Porém, são indevidas as denúncias de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, visto o comércio de mercadorias não ser atividade predominante do contribuinte, conforme registros na EFD e contratos anexos.

Com estas considerações não vejo como acolher a presente denúncia, razão pela qual decido pela sua improcedência.

Por todo o exposto, com fulcro em toda a instrução processual do presente feito, bem como a legislação de regência, sou impelido a reformar a decisão “*a quo*” e considerar improcedente o auto de infração em comento.



Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu provimento, para reformar a decisão monocrática e julgar improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002005/2021-47, lavrado em 06 de outubro de 2021 contra a empresa METALTECH FABRICAÇÃO DE ESTRUTURAS METÁLICAS LTDA, inscrição estadual nº 16.196.796-5, já qualificada nos autos, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Primeira Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência, em 29 de junho de 2023.

Leonardo do Egito Pessoa
Conselheiro Suplente Relator