



PROCESSO Nº 0727642024-8- e-processo nº 2024.000132207-5

ACÓRDÃO Nº 093/2025

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: TAG - FABRICACAO DE MATERIAIS PARA MEDICINA E
ODONTOLOGIA 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: MARIA DO SOCORRO ANDRADE DO NASCIMENTO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. SAÍDAS DE MERCADORIAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO E CONSERTO. ART. 8º, INCISO I, §1º DO RICMS/PB. RETORNO DAS MERCADORIAS NÃO COMPROVADO. TRIBUTAÇÃO DEVIDA. ACUSAÇÃO CONFIGURADA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Nas saídas de mercadorias para industrialização ou para conserto, a incidência do ICMS fica suspensa, na forma do art. 8º, inciso I, do RICMS/PB no prazo de 180 (cento e oitenta) dias. Contudo, findo esse prazo legal, não tendo retornado ao estabelecimento remetente, as saídas se consideram definitivas para fins de tributação. No caso, o sujeito passivo não comprovou por meio de documentos o retorno das mercadorias, fazendo incidir o imposto acrescentado da multa punitiva.

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 voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovidimento, para manter a sentença monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000654/2024-56, às fls. 02, lavrado em 21 de março de 2024, contra a empresa, TAG - FABRICACAO DE MATERIAIS PARA MEDICINA E ODONTOLOGIA LTDA, inscrição estadual nº 16.331.173-0, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário, no valor de **R\$ 145.940,96 (cento e quarenta e cinco mil, novecentos e quarenta reais e noventa e seis centavos)**, sendo R\$ 97.293,97 (noventa e sete mil, duzentos e noventa e três reais e noventa e sete centavos) de ICMS, e R\$ 48.646,99 (quarenta e oito mil, seiscentos e quarenta e seis reais e noventa e nove centavos) de multa por infração, por infringência



ao art. 106, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec.18.930/97, com fulcro na penalidade do art. 82, II, "e", da Lei n. 6.379/96.

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

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 19 de fevereiro de 2025.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO, EDUARDO SILVEIRA FRADE E PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

ELIPHAS NETO PALITOT TOSCANO
Assessor



PROCESSO N° 0727642024-8 - e-processo n° 2024.000132207-5

RECURSO VOLUNTÁRIO

Recorrente: TAG - FABRICACAO DE MATERIAIS PARA MEDICINA E ODONTOLOGIA 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: MARIA DO SOCORRO ANDRADE DO NASCIMENTO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. SAÍDAS DE MERCADORIAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO E CONSERTO. ART. 8º, INCISO I, §1º DO RICMS/PB. RETORNO DAS MERCADORIAS NÃO COMPROVADO. TRIBUTAÇÃO DEVIDA. ACUSAÇÃO CONFIGURADA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Nas saídas de mercadorias para industrialização ou para conserto, a incidência do ICMS fica suspensa, na forma do art. 8º, inciso I, do RICMS/PB no prazo de 180 (cento e oitenta) dias. Contudo, findo esse prazo legal, não tendo retornado ao estabelecimento remetente, as saídas se consideram definitivas para fins de tributação. No caso, o sujeito passivo não comprovou por meio de documentos o retorno das mercadorias, fazendo incidir o imposto acrescentado da multa punitiva.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto nos termos do artigo 80 da Lei nº 10.094/13, contra decisão de primeira instância, que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000654/2024-56, às fls. 2, lavrado em 21 de março de 2024, contra a empresa, TAG - FABRICAÇÃO DE MATERIAIS PARA MEDICINA E ODONTOLOGIA LTDA, inscrição estadual nº 16.331.173-0.

Na peça acusatória consta a seguinte infração:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. >> Falta de recolhimento do imposto estadual. TAL IRREGULARIDADE SE VERIFICOU PELA INOBSERVÂNCIA DO §1º DO ART. 8º DO RICMS/PB, APROVADO PELO DEC. 18.930/97, NO QUAL CONDICIONA O BENEFÍCIO FISCAL AO RETORNO DAS MERCADORIAS. NO CASO EM



COMENTO, O CONTRIBUINTE NÃO CARREOU ELEMENTOS PROBANTES DO EFETIVO RETORNO DAS MERCADORIAS CONSTANTES DAS NOTAS FISCAIS, RELACIONADAS EM DEMONSTRATIVOS QUE PASSAM A INTEGRAR OS AUTOS. DESTAQUE SE QUE O CONTRIBUINTE NÃO ATENDE AO DISPOSTO NO ART. 675, §2º, II, DO RICMS/PB, APROVADO PELO DEC. 18.930/97.

Com supedâneo nos fatos acima, as Autoridades Fazendárias lançaram de ofício crédito tributário total de **R\$ 145.940,96 (cento e quarenta e cinco mil, novecentos e quarenta reais e noventa e seis centavos)**, sendo de ICMS R\$ 97.293,97 (noventa e sete mil, duzentos e noventa e três reais e noventa e sete centavos), e R\$ 48.646,99 (quarenta e oito mil, seiscentos e quarenta e seis reais e noventa e nove centavos) de multa por infração, por infringência ao art. 106, do RICMS/PB, aprov. p/Dec.18.930/97, com fulcro na penalidade do art. 82, II, "e", da Lei n. 6.379/96.

Documentos instrutórios acostados as fls. 3/22 dos autos.

Cientificada do auto de infração por meio do DT-e em 8/4/2024 (fl. 23), a Autuada ingressa com reclamação (fl. 24/38), em 7/5/2024.

A reclamante anexa documentos às fls. 30/38.

Conclusos (fls. 39) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, o julgador fiscal **José Hugo Lucena da Costa** decidiu pela *procedência* do auto de infração, conforme sentença anexada às fls. 205 a 211, cuja ementa em seguida transcrevo:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. ACUSAÇÃO CONFIGURADA.

- O contribuinte deve declarar e recolher corretamente o ICMS devido em suas operações, sob pena de incorrer na penalidade prevista no RICMS/PB. Contribuinte não carreou elementos probantes do efetivo retorno das mercadorias.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, por meio de DTe, com ciência em 31/10/2024 (fl. 47), a Autuada apresentou Recurso Voluntário em 29/11/2024 (fls. 48/68), no qual alega, em síntese, que:

- a) Tempestividade do recurso, tendo em vista a notificação da decisão ter ocorrido em 31/10/2024 (quinta-feira), o trintídio legal para impugná-la teve início em 1/11/2024 (sexta-feira), com o fim projetado para 30/11/2024 (sábado);
- b) A Recorrente apresentou manifestação perante a primeira instância administrativa, demonstrando, cabalmente, a insubsistência do auto de infração, sob os seguintes prismas: (i) A nulidade decorrente da descrição genérica dos fatos constantes nos autos, que implicava em cerceamento de defesa; e (ii) O efetivo retorno das mercadorias e do maquinário enviado para conserto, inexistindo previsão legal para a incidência do ICMS na situação em análise.



- c) No julgamento da defesa, a Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais (GEJUP) julgou integralmente procedente o auto de infração (Doc.04), sob o fundamento de que não haveria nulidade a ser reconhecida, apontando, ainda, que o contribuinte não teria apresentado provas suficientes do efetivo retorno das mercadorias;
- d) O art. 106 trata das hipóteses em que o contribuinte deverá realizar o pagamento antecipado do imposto, elencando, em seus incisos, as hipóteses para cada situação. Sob esse prisma, da mera indicação do dispositivo de forma completamente genérica, sem indicar a hipótese para o qual se amolda ao presente caso, a autoridade fiscal incorreu em flagrante e insanável vício de constituição, haja visto o teor do artigo 41 da Lei nº 10.094/2013, que determina que no ato de lançamento do débito, deve ser indicado com clareza o diploma legal infringido;
- e) A Recorrente adquiriu da FITESA NÃO TECIDOS S. A, insumo (não tecido - SMS) para fabricação de paramentação médico-hospitalar, incluindo, dentre os mais variados produtos, a confecção de aventais, jalecos, botas, que são comercializados para hospitais, santa casas de misericórdias, etc., consoante notas de aquisição anexo (doc.05);
- f) TAG ADQUIRE O INSUMO DA FITESA: NF aquisição - 216.463 - Valor: R\$ 249.600 - Fitesa para TAG – 13/05/2020; NF aquisição - 216.464 - Valor: R\$ 89.400 - Fitesa para TAG – 13/05/2020; NF aquisição - 217.365 - Valor: R\$ 72.500 - Fitesa para TAG – 28/05/2020; NF aquisição - 217.366 - Valor: R\$ 297.000 - Fitesa para TAG – 28/05/2020; NF aquisição - 217.367 - Valor: R\$ 96.711 - Fitesa para TAG – 28/05/2020; NF aquisição - 218.990 - Valor: R\$ 45.600 - Fitesa para TAG – 25/06/2020. Ao adquirir os insumos que são recepcionados em rolos de (não) tecidos, a Recorrente realiza o corte e a esterilização do produto para posterior venda;
- g) No ano de 2020, período em que se iniciou as atividades da Recorrente, a sua operação ainda não estava completamente estruturada, de modo que a etapa de corte e costura das mercadorias comercializadas eram terceirizadas por prestadores de serviços próximos, especialistas em confecção. Na oportunidade, a Recorrente submeteu os insumos adquiridos da Fitesa Não tecidos S.A, à prestadora de serviço situada no município de Santa Cruz do Capibaribe/PE, PLOTANDO A MODA LTDA, para que fossem realizados os cortes e as costuras das mercadorias que seriam confeccionados;
- h) Cumprindo com as suas obrigações tributárias, a Recorrente emitiu as notas fiscais de saída dos insumos (Doc.06), nos exatos valores das notas fiscais de aquisição, para que fossem confeccionadas as mercadorias pela PLOTANDO A MODA LTDA, consoante se



observa: 2. TAG ENVIA PARA A PLOTANDO MODA PARA CORTE E COSTURA: NF remessa - 0172 - Valor: R\$ 89.400 - TAG para PLTM – 19/05/2020, NF remessa - 0173 - Valor: R\$ 249.600 - TAG para PLTM – 19/05/2020, NF remessa - 0225 - Valor: R\$ 72.500 - TAG para PLTM – 02/06/2020, NF remessa - 0226 - Valor: R\$ 297.000 - TAG para PLTM – 02/06/2020, NF remessa - 0227 - Valor: R\$ 96.711,08 - TAG para PLTM – 02/06/2020;

- i) Recebidos os insumos a PLOTANDO A MODA LTDA, realizou o corte e a costura das mercadorias, tendo emitido notas fiscais referentes aos serviços prestados (Doc.07), consoante se observa: 3. PLOTANDO MODA FINALIZA O SERVIÇO E EMITE NFS-e: NF serviço de corte - 0002 - Valor: R\$ 24.065 - TAG para PLTM - 08/06/2020 (CORTE); NF serviço de corte - 0003 - Valor: R\$ 46.438 - TAG para PLTM - 19/06/2020 (COSTURA);
- j) Nas referidas notas fiscais, verifica-se que foi pago o valor referente ao ISSQN devido, constando no campo de discriminação dos serviços a “prestação de serviço de corte de jalecos” e a “prestação de serviço de facção (costura dos aventais)”;
- k) Sob esse prisma, não são necessárias maiores elucubrações para se constatar que após a finalização do serviço de corte e costura realizado pela PLOTANDO A MODA LTDA, as mercadorias retornaram ao parque fabril da Recorrente, para estoque e posterior comercialização. Afinal, caso houvesse a efetiva comercialização dos insumos pela Recorrente para a prestadora de serviços de confecção, não haveria sido emitidas as duas notas fiscais de serviços, que somente foram emitidas em virtude da materialização dos produtos acabados;
- l) A fim de constatar de uma vez por todas que as mercadorias retornaram ao estoque da Recorrente, acosta-se aos autos as notas fiscais de venda dos produtos finais acabados (aventais e jalecos) (Doc.08), do período fiscalizado, onde verifica-se, diante da emissão dos referidos documentos fiscais o efetivo retorno das mercadorias, em total compasso com a regra de suspensão prevista no artigo 8º, inciso I, do RICMS/PB;
- m) Não obstante o fato de que as mercadorias de fato retornaram ao estoque da Recorrente, há de se ressaltar que o prazo de 180 dias foi integralmente cumprido, uma vez que, a partir dos documentos fiscais anexados aos autos, constata-se as datas de saída e de retorno ao parque fabril da Recorrente. Em 08/06/2020 e 19/06/2020 são emitidas as notas fiscais de serviço do corte e costura que resultaram em aventais e jalecos e em 10/06/2020 o produto acabado (avental) já estava sendo vendido, conforme nota fiscal de venda nº 000000249 (a título de exemplo);



- n) Corroborar suas alegações, o fato de que não se tratou de uma operação de venda para a empresa PLOTANDO A MODA LTDA, verifica-se, a partir de seu cartão do CNPJ e do website da prestadora de serviços (Doc.09), que a atividade principal compreende o corte, a costura e confecção de peças para outras pessoas jurídicas;
- o) O C. Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento no sentido de que na remessa de mercadoria para industrialização por conta de terceiro não há incidência do ICMS, mas sim o ISSQN, o que se verifica que foi integralmente observado na operação em questão, veja-se: TJ-ES - APELAÇÃO CÍVEL: 0009297-58.2007.8.08.0011, Relator: FERNANDO ESTEVAM BRAVIN RUY, Câmaras Cíveis Reunidas – 24/04/2023);
- p) Em casos análogos aos presentes autos, os Tribunais de Justiça vem afastando autuações que visam o recolhimento do ICMS, diante da suposta ausência de retorno das mercadorias ao estabelecimento comercial, dado a comprovação do efetivo cumprimento do prazo de 180 dias, consoante se observa: TJ-SP - Apelação Cível: 1020101-81.2020.8.26.0053 São Paulo, Relator: Leonel Costa, Data de Julgamento: 26/04/2023, 8ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 27/04/2023
- q) Quanto à não emissão das notas fiscais de retorno das mercadorias em questão, é de se ater que naquele ano, em 2020, estávamos no auge da pandemia, e, como se sabe, o nicho de atividade econômica da qual a Recorrente integra, notadamente, hospitalar, necessitava de urgência em suas operações, de modo que **o retorno das mercadorias se deu em carro da própria da Recorrente**, e seguiu para posterior venda, conforme notas fiscais já apontadas. Não o bastante, quando instada pelo órgão fazendário estadual para apresentar as notas de retorno, visando regularizar essa obrigação meramente acessória, tendo em vista que a não incidência do ICMS na operação em questão, a Recorrente emitiu-as extemporaneamente, consoante anexado aos autos (Doc.10);
- r) Havendo o recolhimento do ICMS lançado no auto de infração, haverá enriquecimento ilícito do Estado, que irá receber o valor do imposto estadual em duplicidade, veja-se: (TJ-SP - APL: 10101458120228260114 Campinas, Relator: Marcos Pimentel Tamassia, Data de Julgamento: 19/04/2023, 1ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 19/04/2023);
- s) Para além de inserir as notas fiscais referentes aos insumos adquiridos pela Recorrente, a autoridade fiscal lançou o ICMS sobre a remessa de bens do ativo fixo da Recorrente, sob o falso pretexto de ausência de retorno no prazo de 180 dias;



- t) As notas fiscais emitidas pela Recorrente (Doc.11) percebe-se, claramente que se tratou da remessa das máquinas que integram o ativo imobilizado da Recorrente, para conserto;
- u) Sob esse prisma, há de se ressaltar que, ainda as máquinas não tenham retornado para o ativo imobilizado da Recorrente, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a **não incidência do ICMS na venda de bens do ativo fixo**, consoante se verifica: (TJ-AL - Apelação Cível: 0713352-33.2012.8.02.0001 Maceió, Relator: Des. Klever Rêgo Loureiro, Data de Julgamento: 14/03/2019, 2ª Câmara Cível, Data de Publicação: 15/03/2019).

Diante desses argumentos, requer a Recorrente se digne esse C. Conselho de Recursos Fiscais de reformar a decisão de primeira instância, julgando improcedente o auto de infração diante da flagrante omissão quanto à fundamentação legal e do flagrante retorno das mercadorias objeto da fiscalização.

Por fim a Recorrente pugna pela produção de todas provas em direito admitidas, sobretudo a prova pericial tendente a verificar o efetivo retorno das mercadorias ao estabelecimento comercial, dentro do prazo de 180 dias.

Pugna, ainda, para que todas as intimações sejam feitas em nome de Arthur de Melo Rafael Arruda, OAB/PE, 43.699, com endereço eletrônico arthur.arrudaadv@outlook.com, sob pena de nulidade.

É o relatório.

VOTO

A presente demanda versa sobre o *recurso voluntário* em face da decisão singular que julgou *procedente* o auto de infração em epígrafe no qual se acusa o contribuinte de falta de recolhimento do ICMS, com fulcro no §1º do art. 8º, e ao disposto no art. 675, §2º, II, do RICMS/PB, aprovado pelo dec. 18.930/97.

Inicialmente, importa declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Impõe-se declarar, também, que o lançamento de ofício em questão respeitou todas as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, visto que este observa as especificações previstas na legislação de regência art. 41 da Lei nº 10.094/13 e art. 142 do CTN.

Antes de aprofundar o debate, é preciso se posicionar sobre o pedido de perícia solicitado pela defesa, a fim de verificar o efetivo retorno das mercadorias ao estabelecimento comercial, dentro do prazo de 180 dias.



A Lei processual, todavia, trata especificamente de pedido de diligências, acordo com o § 2º do art. 59¹ da Lei nº 10.094/2013. Nessa linha, ao requerer uma diligência, o sujeito passivo deve elaborar quesitos a serem respondidos pelo Fisco, relacionados aos pontos controversos da autuação em tela e fornecer as provas e demais elementos necessários aos esclarecimentos das dúvidas.

No presente processo, a matéria em debate cinge-se à comprovação de retorno de mercadorias, que se aperfeiçoa legalmente com a emissão de notas fiscais, de forma que como a própria Recorrente admite que não emitiu essas notas fiscais a seu tempo, que somente o fez depois de notificada do pedido de esclarecimentos formulado pela Fiscalização, não há necessidade, utilidade na realização de diligências, conforme preceitua o art. 60 da Lei nº 10.094/2013². Os documentos anexados aos autos são suficientes ao convencimento desse Relator.

Em preliminar, a Recorrente aduz a nulidade do auto de infração sob o argumento de que a mera indicação do dispositivo descumprido de forma completamente genérica, sem indicar a hipótese para o qual se amolda ao presente caso, a autoridade fiscal incorreu em flagrante e insanável vício de constituição, haja visto o teor do artigo 41 da Lei nº 10.094/2013.

Data vênia, mas não é o que se apresenta no presente processo, visto que consta na inicial e em nota explicativa o descumprimento do art. 106, além do §1º do art. 8º, e o art. 675, §2º, II, DO RICMS/PB. Ademais, a descrição dos fatos está inequivocamente relatada, fazendo-se compreender que se trata de hipótese conhecida como **suspensão do ICMS**, quando a legislação considera ocorrido o fato gerador depois de 180 (cento e oitenta dias), sem que o contribuinte tenha comprovado o retorno de mercadorias anteriormente saídas de seu estabelecimento.

Portanto, tal observação feita pela defesa é apenas retórica, visto que de fato, ao deixar de recolher o ICMS o contribuinte descumpra regra do art. 106 do RICMS/PB e consta nos autos todos os fundamentos jurídicos do enquadramento do fato gerador.

Do exame de mérito

Conforme é cediço, a incidência do imposto será suspensa nas remessas interestaduais de mercadorias destinadas a conserto, reparo ou industrialização, exceto sucatas e produtos primários de origem animal e vegetal (Convênios AE 15/74, ICM 32/78, 25/81, 35/82, ICMS 34/90 e 151/94), nos precisos termos do art. 8º, inciso I, §1º do RICMS/PB, *verbis*.

¹ Art. 59. Apresentada a impugnação, e até a decisão final administrativa, havendo diligências a realizar serão elas determinadas pelo órgão julgador, de ofício, ou a pedido do autor do procedimento ou do sujeito passivo.

(...)

§ 2º O sujeito passivo que requerer diligência responde pelas despesas correspondentes, devendo indicar, com precisão, os pontos controversos que pretende que sejam elucidados e fornecer os elementos necessários ao esclarecimento das dúvidas.

²Art. 61. Para os efeitos desta Lei, entende-se por diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada



Art. 8º A incidência do imposto será suspensa:

I - nas remessas interestaduais de mercadorias destinadas a conserto, reparo ou industrialização, exceto sucatas e produtos primários de origem animal e vegetal (Convênios AE 15/74, ICM 32/78, 25/81, 35/82, ICMS 34/90 e 151/94);

II - nas saídas interestaduais, relativas às transferências de estabelecimento da mesma empresa de bens integrados ao ativo imobilizado, bem como de moldes, matrizes, gabaritos, padrões, chapelonas, modelos e estampas para fornecimento de serviços fora do estabelecimento, ou com destino a outro estabelecimento inscrito como contribuinte do imposto para serem utilizados na elaboração de produtos encomendados pelo remetente e desde que devam retornar ao estabelecimento de origem no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da saída efetiva, observado o disposto no art. 638.

§ 1º As mercadorias referidas neste artigo deverão retornar ao estabelecimento de origem no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data das respectivas saídas, prorrogável por até 180 (cento e oitenta) dias, a critério da Secretaria de Estado da Receita, findo o qual, não tendo retornado ao estabelecimento remetente, as saídas se consideram definitivas para fins de tributação.

Infere-se da nota explicativa, que o contribuinte deixou de observar a espontaneidade, visto que havia registro em nome do interessado, nos sistemas da Secretaria de Estado da Receita, em funcionalidade própria, de agendamento prévio para atender notificação de regularização de situação fiscal, consoante disciplina o art. 675, §2º, II, DO RICMS/PB, in verbis:

Art. 675. Os que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem,

espontaneamente, a repartição fazendária de seu domicílio para sanar irregularidades, não sofrerão penalidades, salvo, quando se tratar de falta de lançamento ou de recolhimento do imposto, caso em que ficarão sujeitos aos juros e à multa de mora de que trata o art. 114 deste Regulamento.

§ 2º A espontaneidade de que trata o “caput” deste artigo não se aplica aos casos em que:

I - o contribuinte esteja obrigado a apresentar documentos de controle e informações econômico-fiscais, nos prazos estabelecidos neste Regulamento;

II - haja registro em nome do interessado, nos sistemas da Secretaria de Estado da Receita, em funcionalidade própria, de agendamento prévio para atender notificação de regularização de situação fiscal, emanada pelo Fisco, recebida e não solucionada.

A infração está devidamente instruída com os documentos denominados de: DADOS DO AGENDAMENTO 16.331.173-0,_TAG - FABRICACAO MATERIAIS PARA MEDICINA E ODONTOLOGIA LTDA - 3250-7/05 FABRICACAO DE MATERIAIS PARA MEDICINA E ODONTOLOGIA (ICMS), REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, REMESSA DE MATERIAL OU BEM PARA CONserto (fls. 6/21).

Inconformada, a Recorrente faz uma explanação sobre sua atividade empresarial, discorrendo que uma terceira empresa prestou-lhe serviços de corte e costura de peças, que essa empresa parceira fez pagamento do ISS que lhe era devido,



que as mercadorias retornou na forma de peças de aventais e jalecos, que retornaram ao seu estabelecimento e foram revendidos dentro do prazo de 180 (cento e oitenta dias).

Reconhece que não emitiu as notas fiscais de remessa de retorno e afirma que estava no período da pandemia do Coronavírus o que dificultou suas atividades comerciais, necessitando fazer o transporte em veículo próprio. Afirma que quando notificada pela Fiscalização emitiu as notas fiscais de retorno extemporaneamente e anexa notas fiscais de revenda do produto final à época dos fatos, alegando que esses elementos de prova são suficientes para comprovar o retorno das mercadorias.

Pois bem.

Com relação à legalidade do auto de infração não resta dúvida que incide ICMS sobre saídas de mercadorias, ficando pactuado no âmbito do CONFAZ a concessão pelos Estados de suspensão do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias nas remessas interestaduais de produtos **destinados a conserto, reparo ou industrialização, desde que as mesmas retornem ao estabelecimento de origem no prazo de 180 (cento oitenta) dias.**

É preciso, *a priori*, esclarecer que a Recorrente procura direcionar as operações realizadas pela empresa que contratou para fazer a industrialização de itens de fardamentos como atividade sujeita ao ISS. Afirma que a empresa PLOTANDO A MODA LTDA, tem atividade principal de corte, costura e confecção de peças para outras pessoas jurídicas. Nessa linha, faz um esforço argumentativo para trazer aos autos as discussões jurisprudenciais que rondam a “zona cinzenta”, entre a incidência dos tributos ICMS, ISSQN e IPI.

Contudo, a legislação estadual do ICMS e a Federal do IPI tratam especificamente das operações realizadas pela Recorrente e pela empresa contratada (confecção de vestuário), de forma que se aplica o ICMS na remessa de produtos destinados à industrialização por terceiros, e considerando a atividade exercida pela empresa contratada ela deveria para as operações em questão ter recolhido o IPI.

Isso se deve porque a atividade exercida pela empresa contratada, de fato, se amolda ao conceito de industrialização, conforme operações descritas nas notas fiscais, nos termos do art. 2º, §11 do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 2º O imposto incide sobre:

Acrescentado o § 11 ao art. 2º pelo inciso I do art. 1º do Decreto nº 38.320/18 - DOE de 23.05.18.

§ 11. Considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como, a que:

I - exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);



III - consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Ademais, segundo o art. 5º, inciso IV do Decreto nº 7.212, de 15 de Junho de 2010, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI a atividade da empresa contratada somente excepcionalmente da incidência de IPI se a confecção de vestuário for realizada por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador.

Art. 5º - Não se considera industrialização

IV - a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;

Assim, como no presente caso não se trata de uma relação entre o encomendante consumidor final e o prestador de serviços, mas uma relação comercial de operações de industrialização, é inaplicável o ISS ao caso, sendo devido IPI e ICMS.

Cabe consignar que a matéria é tratada como industrialização em outras unidades da Federação, conforme se pode comprovar por meio de resposta a consulta nº 10492 de 20/6/2016 da Sefaz do Estado de São Paulo, que decidiu que a atividade de confecção de peças de vestuário com matéria-prima enviada pelo autor da encomenda se caracteriza como industrialização na modalidade transformação.

Resposta à Consulta Nº 10492 DE 20/06/2016

ICMS – Industrialização por conta de terceiro – Incidência do ICMS e não do ISSQN. I. A atividade de confecção de peças de vestuário com matéria-prima enviada pelo autor de encomenda se caracteriza como industrialização na modalidade “transformação”, nos moldes previstos no artigo 4º, I, “a” do RICMS/2000, e, portanto, está sujeita à incidência do ICMS. II. As regras relativas à industrialização por conta de terceiro (artigo 402 e seguintes do RICMS/2000) aplicam-se aos estabelecimentos industrializadores optantes pelo Simples Nacional (Decisão Normativa CAT-13/2009).

Ementa

ICMS – Industrialização por conta de terceiro – Incidência do ICMS e não do ISSQN.

I. A atividade de confecção de peças de vestuário com matéria-prima enviada pelo autor de encomenda se caracteriza como industrialização na modalidade “transformação”, nos moldes previstos no artigo 4º, I, “a” do RICMS/2000, e, portanto, está sujeita à incidência do ICMS.

II. As regras relativas à industrialização por conta de terceiro (artigo 402 e seguintes do RICMS/2000) aplicam-se aos estabelecimentos



industrializadores optantes pelo Simples Nacional (Decisão Normativa CAT-13/2009).

Nessa mesma linha, em julgamento do Tribunal Administrativo da Fazenda do Estado de Pernambuco, no AI SF 2018.000008463679-71, TATE 00.970/18-2, o Tribunal decidiu que o que diferencia a operação tributada da não tributada não são os códigos dos produtos, mas sim a destinação dada aos mesmos: se destinados à industrialização/comercialização incide o ICMS e se, para o consumo do próprio adquirente, o ISS. Assim, o ISS somente incidiria para o consumo próprio da encomendante, o que não é o caso.

AI SF 2018.000008463679-71 TATE 00.970/18-2. ACÓRDÃO 5ª TJ Nº 023/2019(05). RELATORA: JULGADORA IRACEMA DE SOUZA ANTUNES. EMENTA: NULIDADE DO AUTO REJEITADA. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ICMS. FORNECIMENTO DE ETIQUETAS PERSONALIZADAS DESTINADAS À INDÚSTRIA DE CONFECÇÃO TÊXTIL. OPERAÇÕES TRIBUTADAS PELO ICMS (ITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS DA LC 116/03, ALTERADA PELA LC 157/16). PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. 1. Preliminarmente. 1.1. A Lei 10.654/91 prescreve o dever de intimar o contribuinte do início da ação fiscal, mas deixou a critério da autoridade fiscal designada para a fiscalização fixar o prazo para o contribuinte entregar os livros fiscais. No caso, a não observação, pelo autuante, do prazo por ele próprio fixado para entrega dos livros e documentos solicitados, na segunda Intimação Fiscal (OS 2018.0000080433305-04), não se configurou em vício formal capaz de anular o lançamento e nem tampouco em cerceamento do direito de defesa, plenamente exercido pela Impugnante. 2. Do Mérito. 2.1. A empresa autuada, apesar de inscrita no CNAE1822-9/99 (Serviços de acabamentos gráficos, exceto encadernação e plastificação), é indústria fabricante de etiquetas bordadas, etiquetas de gola, patches, etiquetas para cós, 'tags' para roupas em geral, cadarços e acessórios sintéticos, todos destinados à indústria de confecção de roupas e a outros produtos do segmento têxtil. As vendas desses produtos se enquadra no item 13.05 da Lista de Serviços anexa à LC 116/03, com redação dada pela LC 157/16, publicada em 30/12/2016, quando entrou em vigor. 2.2. Todas as operações autuadas são dos períodos de 10/2017 a 02/2018, quando já vigorava plenamente a regra art. 2º, IX, 'b' da Lei 15.730/2016, que estabelece a incidência do ICMS no fornecimento de mercadoria com prestação de serviço, prevista em Lei Complementar. A nova lei do ICMS foi regulamentada pelo Decreto 44.650/2016, que entrou em vigor a partir 1º/10/2017 e que, por desnecessário, não mais reproduziu as hipóteses de incidência do ICMS, estabelecidas na nova Lei. 2.3. A orientação dada à Autuada, em procedimento de Consulta, através do ACÓRDÃO PLENO Nº 0092/2002(14), foi modificada com a entrada em vigor da Lei 15.730/2016, por força do disposto no art. 62, II c/c P. Único da Lei 10.654/91, de sorte que o referido aresto não socorre a Impugnante. 3.4. **Todos os produtos fabricados, pela Autuada, são tributados e o que distingue a operação tributada da não tributada não são os códigos dos produtos, mas sim a destinação dada aos mesmos: se destinados à industrialização/comercialização incide o ICMS e se, para o consumo do próprio adquirente, o ISS. Não incumbe ao Fisco, mas sim ao emitente da nota fiscal, comprovar a situação tributária da operação por ele declarada no documento. A 5ª TJ/TATE, no exame e julgamento do Processo acima indicado e considerando os fatos e fundamentos resumidos, na Ementa supra, **ACORDA, por unanimidade de votos,** em, preliminarmente, declarar**



válido o Auto, e, no mérito, em julgar procedente o lançamento, considerando devido o imposto cobrado, no valor original de R\$ 749.755,23 (setecentos e quarenta e nove mil, setecentos e cinquenta e cinco reais e vinte e três centavos), que deverá ser acrescido de juros e da multa (80%) estabelecida no art. 10, VI, 'j' da Lei 11.514/97, com as alterações da Lei 15.600/15.

Deve ser observado ainda sobre a jurisprudência do STJ retratada pela recorrente, no que compete à incidência de ISSQN sobre remessa de mercadoria para industrialização por conta de terceiro, que de fato o STJ em interpretação da aplicação do item 14.05 da lista de serviços veiculada pela Lei Complementar 116/03, decidiu que a "industrialização por encomenda", consistente no beneficiamento de mármore ou granito, caracteriza prestação de serviço sujeita à incidência de ISS, e não de ICMS. Nessa linha, AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.325.282 - ES (2018/0172005-8), cuja ementa transcrevo:

AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.325.282 - ES (2018/0172005-8) RELATOR AGRAVANTE : MINISTRO SÉRGIO KUKINA : ESTADO DO ESPIRITO SANTO PROCURADOR : ARTÊNIO MERÇON E OUTRO(S) - ES004528 AGRAVADO : GF GRANITOS E MARMORES LTDA ADVOGADOS : EDUARDO THIÉBAUT PEREIRA E OUTRO(S) - ES005926 ROBERTA SOARES CAIRES RIBEIRO - ES025436 INTERES. : MUNICIPIO DE CACHOEIRO DE ITAPEMIRIM EMENTA TRIBUTÁRIO. "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA". PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. BENEFICIAMENTO DE MÁRMORE/GRANITO. INCIDÊNCIA DE ISS. PRECEDENTES. 1. As Turmas de Direito Público desta Corte têm entendimento consolidado no sentido de que a "industrialização por encomenda", consistente no beneficiamento de mármore ou granito, caracteriza prestação de serviço sujeita à incidência de ISS, e não de ICMS. Precedentes: AgRg no AREsp 134.459/ES, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 06/03/2018 e AgRg no AREsp 328.624/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 25/09/2013. 2. Agravo interno não provido.

Contudo, é preciso relatar que o STJ, neste julgamento citado acima, reconheceu haver entendimento contrário no STF, na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4389/DF³ e no Recurso Extraordinário nº 606.960/ES e o excepcionou por entender que não se aplicava ao caso que estava sendo julgado.

³ ADI 4389 MC / DF - DISTRITO FEDERAL, MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Julgamento: 13/04/2011, Publicação: 25/05/2011, Órgão julgador: Tribunal Pleno

Ementa

E MENTA : CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (ex nunc), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.



*Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma
RE 606960 AgR-AgR / ES - ESPÍRITO SANTO, Data, 09/04/2014
EMENTA Agravo regimental no agravo regimental no recurso
extraordinário. Tributário. Conflito de incidência entre o ISSQN e o IPI e
ICMS. Industrialização por encomenda. Prequestionamento. Existência.
Efetivo debate dos temas constitucionais no acórdão recorrido. Súmula nº
279/STF. Não aplicação. 1. Os temas constitucionais objetos do recurso
extraordinário foram submetidos a efetivo debate perante o Tribunal de
origem. Preenchido o requisito do prequestionamento. 2. A decisão agravada
não reexaminou fatos e provas, o que afasta a alegada incidência da Súmula
nº 279/STF. 3. Na industrialização por encomenda, se o bem retorna à
circulação, tal processo industrial representa apenas uma fase do ciclo
produtivo da encomendante, não estando essa atividade, portanto, sujeita
ao ISSQN, como é o caso dos presentes autos. Nesse sentido: AI nº
803.296/SP-AgR, Primeira Turma, de minha relatoria, DJe de 7/6/13; ADI
nº 4.389/DF-MC, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 25/5/11. 4.
Nego provimento ao agravo regimental.*

Atualmente o tema mereceu novo destaque no julgamento do RE 882461, Repercussão Geral Tema: 816, de relatoria de sua excelência Min. Dias Toffoli, e embora o julgamento não tenha sido finalizado, a maioria dos ministros já acompanharam o entendimento que consolida o posicionamento da E. Corte no sentido de que não incide ISSQN nessas operações.

O entendimento do ministro-relator Dias Toffoli é que a incidência do ISS é inconstitucional no caso concreto analisado. Justifica que se o bem retorna à circulação ou é novamente industrializado após a industrialização por encomenda, esse processo representa apenas uma fase do ciclo econômico da encomendante.

Dessa forma, é preciso retratar que o auto de infração tem como base normas vigentes e eficazes, sob a qual não paira o manto da inconstitucionalidade, e a discussão jurídica pendente nos Tribunais Superiores se consolidava no STF favoravelmente à não incidência do ISSQN sobre a industrialização por encomenda de produtos intermediários destinados à cadeia de circulação de mercadorias.

Diga-se, ademais, que os Órgãos Julgadores estão proibidos de afastar a aplicação da lei sob a alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as matérias decididas definitivamente em ADI ou em via incidental, quando o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato, *ex vi*, dos art. 55 e art. 72-A, da Lei 10.094/13, e na Súmula nº 03, aprovada pelo CRF/PB, *ipsis litteris*:

Art. 55. Não de inclui na competência dos órgãos julgadores:

I – a declaração de inconstitucionalidade

(...)

Art. 72-A. No julgamento do processo administrativo tributário é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;



II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos.

Não é possível acolher também a tese de que em casos análogos aos presentes autos, os Tribunais de Justiça vem afastando autuações que visam o recolhimento do ICMS, diante da suposta ausência de retorno das mercadorias ao estabelecimento comercial, dada a comprovação do efetivo cumprimento do prazo de 180 dias, por se tratar de uma análise de fato a ser demonstrada em cada caso concreto. De fato, se comprovado por meio de documentos que houve o retorno das mercadorias ao estabelecimento empresarial, a infração resta elidida.

Contudo, no presente caso, é preciso cuidar que houve transformação da matéria-prima e a Recorrente traz fatos esparsos sem a necessária ligação documental, que geralmente é feita em dados adicionais e campos próprios nos documentos fiscais emitidos, correlacionando notas saída com notas de retorno.

Em outra passagem, a Recorrente faz alusão que fez vendas do produto industrializado aventais em 10/06/2020, conforme nota fiscal de venda nº 000000249 (a título de exemplo), período dentro do interregno de cento e oitenta dias.

Essas vendas, contudo, não estão precisamente associadas com as notas fiscais de saídas para industrialização, de forma que tal argumento é carente de validade, por falta de possibilidade de comprovação da veracidade da associação dessa venda com os documentos autuados. Outrossim, o argumento da Recorrente de que fez o transporte das mercadorias retornadas ao estabelecimento em veículo próprio carece de elementos comprobatórios e também não prova que houve retorno de industrialização das mercadorias resultantes das notas acima autuadas.

Quanto ao argumento da acusada de que o ICMS lançado no auto de infração em tela implicaria em enriquecimento ilícito do Estado, por resultar em cobrança em duplicidade, esse questionamento somente teria validade se a acusada tivesse demonstrado o regular recolhimento do ICMS em toda a cadeia de industrialização e posterior revenda, fato não evidenciado, pois não foi devidamente comprovado pela acusada o retorno dos produtos industrializados.

A parte da acusação que se refere a duas notas fiscais de remessa de mercadorias para conserto pela Recorrente (NFes 271 e 272), igualmente deve ser mantida, dada a incidência do ICMS sobre saídas de mercadorias, o que inclui os bens que retornam à cadeia de circulação, e a suspensão somente ampara as saídas de mercadorias para conserto que retornem ao estabelecimento no prazo de cento e oitenta dias, findo o qual a tributação é devida.

Deve ainda nesse ponto ser destacado que a discussão jurisprudencial sobre a incidência ou não de ICMS sobre saída de bens pertencentes ao ativo imobilizado promovida pela Recorrente não pode ser acatada, pois, como visto, a legislação estadual correlata, acima citada, é vigente e eficaz e somente pode ser afastada pelos órgãos administrativos de julgamento diante das hipóteses do art. 55, e 72 da Lei 10.094/2013, o que não se evidencia no presente processo.



Por fim, quanto ao pedido de intimação dos procuradores no endereço profissional quanto ao resultado do julgamento, esclareço que não há previsão na Lei 10.094/2013 da obrigação de envio exclusivo de citação, despacho ou intimação para o endereço dos advogados.

A intimação dos atos processuais ao sujeito passivo, na forma dos art. 4º-A, §4º (DTe), art. 11 e art. 46, da Lei 10.094/2013, é condição suficiente para a legalidade do processo administrativo tributário. Devo esclarecer ainda que o DTe permite a habilitação do procurador da empresa.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovimento, para manter a sentença monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000654/2024-56, às fls. 02, lavrado em 21 de março de 2024, contra a empresa, TAG - FABRICACAO DE MATERIAIS PARA MEDICINA E ODONTOLOGIA LTDA, inscrição estadual nº 16.331.173-0, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário, no valor de **R\$ 145.940,96 (cento e quarenta e cinco mil, novecentos e quarenta reais e noventa e seis centavos)**, sendo R\$ 97.293,97 (noventa e sete mil, duzentos e noventa e três reais e noventa e sete centavos) de ICMS, e R\$ 48.646,99 (quarenta e oito mil, seiscentos e quarenta e seis reais e noventa e nove centavos) de multa por infração, por infringência ao art. 106, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec.18.930/97, com fulcro na penalidade do art. 82, II, "e", da Lei n. 6.379/96.

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

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 19 de fevereiro de 2024.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator