

PROCESSO - A. I. N° 206877.0001/08-4
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - IBAR NORDESTE S/A.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0013-02/09
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
INTERNET - 13/08/2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0202-11/09

EMENTA: ICMS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Restou comprovado que a operação encontra-se amparada pelo diferimento. O artigo 617 do RICMS em vigor, prevê que é diferido o lançamento do imposto, relativamente ao valor acrescido, no retorno real ou simbólico ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, das mercadorias ou bens remetidos para industrialização, para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, for por este efetuada a subsequente saída das mesmas mercadorias ou dos produtos resultantes de sua industrialização seguinte, desde que, os estabelecimentos sejam situados neste Estado e as mercadorias sejam destinadas à comercialização ou à industrialização com subsequente saída tributada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de análise do Recurso de Ofício interposto contra a Decisão da 2ª JJF pertinente no Acórdão nº 0013-02/09 que julgou Improcedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 31/03/2008, o qual exige ICMS no valor de R\$197.914,17, com aplicação da multa de 60%, imputando ao autuado a falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, com consequente não oferecimento à tributação do ICMS incidente sobre o valor acrescido cobrado pela empresa relativo às industrializações por conta e ordem de terceiros, nos termos previstos no RICMS-BA (art. 59, inciso II, alínea a).

O relator da ilustre JJF inicia por citar que o Auto de Infração em comento foi lavrado imputando ao autuado a falta de recolhimento do imposto em operações tributáveis regularmente escrituradas, visto não ter o mesmo oferecido à tributação o ICMS sobre o valor acrescido, cobrado pela empresa que procedeu às industrializações por conta e ordem de terceiros, nos termos previstos no artigo 59, inciso II, alínea a RICMS/97.

Ao argumento do autuado, entende a i. JJF não ter havido violação ao Princípio da Legalidade; diferente do alegado, a previsão legal da ocorrência do fato gerador, localiza-se no artigo 59, inciso II, alínea “a” do RICMS/97.

E, que referido dispositivo estabelece que a base de cálculo do ICMS, nos fornecimentos de mercadorias por prestadores de serviços de qualquer natureza, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é, no fornecimento de mercadorias pelo prestador de serviço não compreendido na competência tributária dos Municípios, como definida em lei complementar, a saída de mercadoria efetuada pelo industrial

ou pelo prestador do serviço, em retorno ao estabelecimento que a tiver remetido para industrialização, beneficiamento ou processos similares, o valor acrescido relativo à industrialização ou serviço, 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. Em seu artigo 2º, inciso VI, é estabelecido que nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída, de estabelecimento industrializador ou prestador de serviço, em retorno ao do encomendante ou para pessoa diversa por ordem deste encomendante, de mercadoria submetida a processo de industrialização ou serviço que não implique prestação de serviço compreendido na competência tributária municipal, relativamente ao valor acrescido, ainda que a industrialização não envolva aplicação ou fornecimento de qualquer insumo.

Reservam analisar em relação ao argumento defensivo de que o processo de “comistão” sujeitar-se-ia à incidência do ISS e não do ICMS, por ser esta uma questão de mérito a ser apreciada após as questões preliminares.

Apontam que os citados Acórdãos JJF Nº 0369-04/02 e JJF Nº 0686-11/03, tratam de matéria totalmente diversa que a do caso em análise, não servindo de paradigma para a autuação em tela.

O primeiro Acórdão trata de situação em que não permitia se determinar, com segurança, a infração e o valor do imposto em decorrência da inadequação de roteiro de fiscalização.

No segundo Acórdão, a nulidade decorreu da presença de vícios jurídicos que afetam sua validade quando exige imposto antecipado referente às notas fiscais dos meses de junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2003, e janeiro de 2004, em Auto de Infração modelo 2, utilizado no trânsito de mercadorias, que determina em um único momento a ocorrência do fato gerador.

Desta forma, entendem os Srs. Julgadores afastada a preliminar de violação ao Princípio da Legalidade.

Com relação à alegação de ter havido ofensa ao Princípio da Segurança das Relações Jurídicas, aduzem que o contribuinte sustenta que sempre procedeu conforme orientação da própria Inspeção Fazendária de seu domicílio fiscal, a qual entendia ser o serviço de “comistão”, ou seja, mistura de coisas sólidas, não pertencer ao campo de incidência do ICMS, mas apenas sobre o valor dos materiais adicionados ao produto final.

Observam o não acostamento aos autos de prova qualquer de Consulta à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, resultando em simples alegações, e os efeitos relativos à Consulta estão postos no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, nos artigos 55 a 72. Desta sorte, na ausência de prova de que tenha realizada a consulta, não se pode falar em falta de segurança jurídica como quer o sujeito passivo, fato que afasta a arguição de nulidade.

Realçam que o trabalho dos autuantes foi bastante minucioso e ilustrativo, contendo 11 fotografias (matéria-prima, material de embalagem, maquinário, produto acabado), as quais estão acostadas às folhas 16 a 21. Constam às folhas 23 e 24 exemplos de “Ordem de Trabalho”, demonstrando os componentes (matéria-prima) com os respectivos percentuais, e indicações dos materiais de embalagens utilizados para o acondicionamento dos produtos industrializados. Às folhas 26 a 32, constam as planilhas demonstrativas com a apuração do ICMS devido em razão da não tributação do valor acrescido cobrado pela empresa autuada relativo às industrializações por conta e ordem da Minerals, indicando analiticamente: data de emissão; número da nota fiscal, valor nota fiscal; base de cálculo; valor de isentas e não tributadas; valor de outras; alíquota aplicada; situação; base de cálculo devida; alíquota aplicada e o ICMS devido.

E, que num esforço de exemplificação, a autuação juntou documentação utilizada nas operações, consistindo em um jogo de notas fiscais emitidas por ambas as empresas, demonstrando a

operação de remessa e retorno para industrialização (fls. 37 a 39).

Passando a análise do mérito, reproduz a alegação da defesa, que o autor da encomenda, a empresa Minerals Technologies do Brasil, envia o concentrado para o defendente para ser adicionado à matéria-prima “singer magnésiano”, sendo realizada a mistura a seco, sem qualquer outra matéria-prima envolvida no processo de comistão, após o que é devolvido o concentrado juntamente com o valor adicionado da matéria-prima “singer magnésiano”. Sustenta a defesa que, exigir o pagamento do ICMS, sobre o serviço de processamento realizado pelo defendente, quando tal pagamento é realizado pelo autor da encomenda, significa exigir duas vezes o mesmo imposto sobre o mesmo fato gerador, *bis in idem*, o que caracterizaria o confisco do patrimônio do contribuinte, frontalmente vedado pela Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso IV.

Resumem que o deslinde da questão, passa por definir se a atividade de “comistão”, ou seja, mistura de coisas sólidas, no presente caso se o processo realizado pelo autuado na mistura de concentrado com o “singer magnésiano”, é tributado pelo ICMS ou pelo ISS, uma vez que não há questionamento em relação à tributação da matéria-prima utilizada pela indústria na realização do processo de “comistão”.

Emana o entendimento a ilustre JJF, que a matéria da presente lide, industrialização por conta e ordem, encontra-se no campo de incidência do ICMS, conforme artigo 2º, inciso VI, do RICMS/97, o qual estabelece que nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento, entre outras situações, da saída, de estabelecimento industrializador ou prestador de serviço, em retorno ao do encomendante ou com destino à pessoa diversa por ordem do encomendante, de mercadoria submetida a processo de industrialização ou serviço que não implique prestação de serviço compreendido na competência tributária municipal, relativamente ao valor acrescido, ainda que a industrialização não envolva aplicação ou fornecimento de qualquer insumo.

Por sua vez, o § 5º do artigo acima citado, estabelece que para os efeitos do Regulamento do ICMS, consideram-se produtos industrializados aqueles relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) (Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002), decorrentes de operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo.

Dizem não restar dúvida de que o processo de comistão efetuado pelo autuado, mediante encomenda de terceiro, misturando dois produtos sólidos, ou seja, “singer magnésiano” com o concentrado 2635 e 2645, resultando no produto “massa refratária”, caracteriza industrialização por conta e ordem. Ressaltam que tanto o autuado como o encomendante reconhecem que se trata de processo de industrialização, como pode ser observado nas notas fiscais emitidas, a exemplo da Nota Fiscal nº 000288 (na remessa), fl. 34, indicar como natureza da operação “Rem. Industrializ”, como na Nota fiscal nº 011123 (retorno), consta como natureza da operação “DEV INDUSTRIALIZACA” e na Nota Fiscal nº 011125, consta o valor do processamento e embalagem.

Aduzem não poder prevalecer o entendimento do sujeito passivo de ser o ICMS devido apenas sobre as mercadorias/materiais empregados no processo industrial, enquanto que para a mão-de-obra e demais importâncias, seriam tributadas pelo ISS, pois afronta o artigo 59, inciso II, alínea “a” do RICMS/97, que estabelece para a base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria efetuada pelo industrial ou pelo prestador do serviço, em retorno ao estabelecimento que a tiver remetido para industrialização, beneficiamento ou processos similares, o valor acrescido relativo à industrialização ou serviço, assim entendido o valor total cobrado pelo executor da industrialização ou serviço. Desta forma, ao emitir a Nota Fiscal nº 011125, fl. 37, e as demais listadas no demonstrativo, fls. 26 a 32, relativa ao processamento e embalagens de massa refratária, deveria ter oferecido a tributação do ICMS, fato que não ocorreu.

Destacam que o autuado não comprovou que o processo de “comistão” encontra-se relacionado na Lista de Serviços, e que não se pode acolher o argumento defensivo de *bis in idem*, dado que os contribuintes são distintos entre si, e cada um sendo responsável pelo recolhimento do ICMS

devido em suas operações, podendo utilizar a título de crédito do imposto o valor cobrado na operação anterior.

Destacam que foi levantada de ofício pelo durante a sessão de julgamento, pelo ilustre Presidente em Exercício, Sr. José Bizerra Lima Irmão, a questão relativa de que a operação encontra-se amparada pelo Regime de Diferimento, previsto no artigo 617 do RICMS/97.

Citam que o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, em seu artigo 616, estabelece que: *“Nas saídas, em retorno real ou simbólico ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, das mercadorias ou bens remetidos para industrialização nas condições do artigo anterior, dentro do prazo previsto em seu § 3º, prevalecerá à suspensão da incidência do imposto, no tocante ao valor originário das mercadorias, incidindo, porém, o tributo relativamente ao valor acrescido”*.

E o artigo seguinte, nº 617 prevê que na hipótese do artigo anterior (art. 616), para o valor acrescido é diferido o lançamento do imposto, para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, for por este efetuada a subsequente saída das mesmas mercadorias ou dos produtos resultantes de sua industrialização seguinte, desde que, cumulativamente:

“I - o autor da encomenda e o estabelecimento industrializador sejam situados neste Estado;

II - as mercadorias sejam destinadas a comercialização ou a industrialização com subsequente saída tributada.”

E, que o parágrafo único, do artigo 617 acima citado, dispensa a habilitação prevista no art. 344, no mesmo regulamento, para fruição do diferimento, a menos que se trate de mercadoria enquadrada no regime de diferimento, o que não é o caso.

Observam que por ser uma norma específica, prevista no Regulamento do ICMS no Capítulo que trata das Operações Realizadas por Estabelecimentos Industriais por Conta Própria ou de Terceiros, deva ser aplicada, desde que a operação realizada preencheu os dois requisitos previstos no artigo 617 supracitado.

Desta forma, entendem os srs. Julgadores que a operação em comento encontra-se amparada pelo diferimento previsto no artigo 617 do RICMS/97, não estando caracterizada a infração consignada no Auto de Infração.

E julgam pela Improcedência do Auto de Infração.

VOTO

Esta Câmara de Julgamento Fiscal aprecia o Recurso de Ofício instaurado pela 2ª JJF, relativo à decisão, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10.10.00.

Concordo com as manifestações emanadas pela ilustre JJF afastando a alegação de violação ao Princípio da Legalidade e ofensa ao Princípio da Segurança das Relações Jurídicas, pois que diferente do aludido pelo autuado, a previsão legal da ocorrência do fato gerador, localiza-se no artigo 59, inciso II, alínea “a” do RICMS/97. Este dispositivo estabelece que a base de cálculo do ICMS, nos fornecimentos de mercadorias por prestadores de serviços de qualquer natureza, (quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar), é, no fornecimento de mercadorias pelo prestador de serviço não compreendido na competência tributária dos Municípios, também definida em lei complementar, a saída efetuada pelo industrial ou pelo prestador do serviço, de mercadoria em retorno ao estabelecimento que a tiver remetido para industrialização, beneficiamento ou processos similares, consistindo essa base de cálculo no valor acrescido relativo à industrialização ou serviço, 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.

Os mencionados Acórdãos JF N° 0369-04/02 e JF N° 0686-11/03, tratam de matéria totalmente diversa que a do caso em análise, não servindo de paradigma para a autuação em tela, não podendo se intentar proveito das mesmas como pretendido na dita violação.

Assim, concordo com a Decisão de Primeira Instância, tendo em vista que as operações relacionadas no Auto de Infração em análise, encontram-se albergadas pelo Regime de Diferimento, previsto no artigo 617 do RICMS/97.

O RICMS/BA, artigo 616, estabelece que: “*Nas saídas, em retorno real ou simbólico ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, das mercadorias ou bens remetidos para industrialização nas condições do artigo anterior, dentro do prazo previsto em seu § 3º, prevalecerá a suspensão da incidência do imposto, no tocante ao valor originário das mercadorias, incidindo, porém, o tributo relativamente ao valor acrescido*”.

E no artigo nº 617 há previsão de que na hipótese do artigo anterior (art. 616), **para o valor acrescido é diferido o lançamento do imposto**, para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, for por este efetuada a subsequente saída das mesmas mercadorias ou dos produtos resultantes de sua industrialização seguinte, desde que, cumulativamente:

I - o autor da encomenda e o estabelecimento industrializador sejam situados neste Estado;

II - as mercadorias sejam destinadas a comercialização ou a industrialização com subsequente saída tributada.”

Verificando o cumprimento dos dois requisitos acima citados, resta dever ser aplicado o diferimento em comento, contido que está em Norma específica, constante do RICMS/BA.

Entendendo a operação em testilha encontrar-se amparada pelo diferimento previsto no artigo 617 do RICMS/97, haja vista que ambos estabelecimentos (do encomendante e o do industrializador), estão localizados no mesmo Estado da Bahia, e a mercadoria produto da industrialização será objeto de saída tributada pelo ICMS, quando da comercialização pelo contribuinte encomendante, vejo não resultar caracterizada a infração consignada no Auto de Infração.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206877.0001/08-4 lavrado contra IBAR NORDESTE S/A.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de julho de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS