

A.I. Nº - 206877.0001/08-4
AUTUADO - IBAR NORDESTE S/A
AUTUANTE - ALEXANDRE ALCÂNTARA DA SILVA e ITAMAR GONDIM SOUZA
ORIGEM - IFEP SUL
INTERNET - 02.03.2009

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0013-02/09

EMENTA: ICMS. OPERAÇÃO TRIBUTADA DECLARADA COMO NÃO TRIBUTADA. 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, nas saídas, em 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 a comercialização ou a industrialização com subsequente saída tributada. Rejeitadas as arguições de nulidade. Infração não caracterizada. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 31/03/2008, 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. Referente ao não oferecimento a tributação do ICMS do 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 autuado apresentou defesa, alegando que o lançamento tributário não pode prosperar em face dos seguintes motivos:

- 1- Sobre o valor acrescido, houve destaque de ICMS nas respectivas notas fiscais e seu devido recolhimento conforme prevê o RICMS/BA em seu art. 59, inciso II, alínea “a”.
- 2- É ilegal a exigência fiscal, pois incide sobre a prestação de serviços não abrangida pelo fato gerador do ICMS, já que não se trata de serviço de transporte, de comunicação, ou mesmo dos serviços previstos no art. 1º, § 2, e nem do serviço previsto no art. 59, inciso II, alínea “b” do RICMS/BA.
- 3- Contraria o princípio da segurança das relações jurídicas, uma vez que, desde o início de suas atividades operacionais, a autuada sempre procedeu conforme orientação da própria Inspetoria Fazendária de seu domicílio fiscal, que entendia ser o serviço de “comistão”, ou seja, mistura de coisas sólidas, não pertencerem ao campo de incidência do ICMS.

4- Incidiria duas vezes sobre o mesmo fato gerador, uma vez que ao ser comercializado o produto final pelo autor da encomenda, estará incidindo o ICMS sobre o valor total e não apenas sobre parte dele, vale dizer, não se estará excluindo o valor do custo do serviço da incidência do ICMS, posto que, o custo do produto integra seu preço final.

Como preliminar de nulidade, assevera que foram violados os Princípios da Estrita Legalidade da Tributação e da Segurança das Relações Jurídicas.

Aduz que os autuantes violaram o Princípio da Estrita Legalidade da Tributação ao imputar ao autuado a prática de infração à legislação tributária, consubstanciada na emissão de notas fiscais de prestação de serviço, em que ocorre o processo de “comistão”, mistura de coisas sólidas, no caso em lide, “concentrado e sinter magnésiano”, exige o pagamento de ICMS sobre fato gerador sem previsão legal. Isto porque, a previsão que ocorre para incidência de ICMS sobre serviços se dá nas situações de serviço de transporte, serviço de comunicação, serviço com fornecimento de mercadorias em bares, restaurantes, cafés, etc. Frisa que a raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição da República. Transcreve o caput e o inciso I do artigo 150 da Carta Magna.

Diz que a autoridade lançadora baseando-se em indícios e presunções deixou de aprofundar os trabalhos da fiscalização e imputou infração sem previsão legal da ocorrência do fato gerador, contrariando a jurisprudência administrativa dos próprios conselhos de contribuintes, citando doutrina sobre o tema.

Salienta que no nosso país, o princípio da legalidade, assenta-se na própria estrutura do Estado de direito e, pois, do sistema constitucional como um todo, estando alicerçado especificamente no caput dos artigos 5º e 37, da CF/88, observado pelo RPAF em seu art. 2º, o qual estabelece que na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.

Ressalta o preposto fiscal deve motivar seu ato conforme prever a legislação específica, pois a própria discricionariedade da autoridade administrativa está vinculada a Lei, conforme vêm decidindo este Egrégio Conselho Fiscal, transcrevendo Ementa dos Acórdãos nºs. JJF Nº 0369-04/02 e JJF Nº 0686-11/03:

“ACÓRDÃO JJF Nº 0369-04/02

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. O roteiro de auditoria desenvolvido não era próprio para a situação e não permitia que se determinasse, com segurança, a infração e o valor do imposto. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

ACÓRDÃO JJF Nº 0686-11/03

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. VÍCIO DE PROCEDIMENTO. IMPRECISÃO NA DETERMINAÇÃO NO MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. O lançamento do crédito tributário é ato vinculado devendo a autoridade fiscal agir nos estritos termos da legislação. A atuação contém 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 2003, em auto de infração modelo 2, utilizado no trânsito de mercadorias, que determina em um único momento a ocorrência do fato gerador. Incerteza e inconsistência da acusação fiscal. Modificada a Decisão. Declarada de ofício, a Nulidade do auto de infração. Decisão unânime.”

Argumenta que os autuantes violaram o Princípio da Segurança das Relações Jurídicas, uma vez que o autuado foi surpreendida pela ação fiscal desenvolvida pelo autuante posto que, contraria o

princípio da segurança das relações jurídicas, uma vez que, desde o início de suas atividades operacionais, a autuada sempre procedeu conforme orientação da própria Inspetoria Fazendária de seu domicílio fiscal, que entendia ser o serviço de “comistão”, ou seja, mistura de coisas sólidas, não pertencerem ao campo de incidência do ICMS, mas apenas sobre o valor dos materiais adicionados ao produto final.

Argüi como prejudicial de validade e eficácia da peça básica do processo administrativo fiscal instaurado, requerendo, por isso mesmo, com amparo no princípio do contraditório pleno e amplo, assegurado pela Magna Carta (Art. 5º, LV, CF/88), que a prejudicial seja apreciada e decidida.

Em relação ao mérito da autuação, alega que houve duplicidade da exigência fiscal, alegando que o valor da prestação de serviço de mistura de concentrado com a matéria prima singer magnesiano foi incorporado ao produto final e oferecido à tributação pelo autor da encomenda, juntamente com o valor adicionado (este já tributado), como se pode constatar nas notas fiscais de venda do produto final emitidas pelo autor da encomenda.

Salienta que, o imposto exigido na ação fiscal em tela, sobre a prestação de serviço de mistura de concentrado com a matéria prima singer magnesiano deflui da seguinte operação:

- 1) O autor da encomenda, a empresa Minerals Technologies do Brasil, envia o concentrado para a IBAR para ser adicionado à matéria prima singer magnesiano. Tal operação se dá com suspensão do ICMS, conforme art. 615 do RICMS/BA, conforme se constata na Nota Fiscal nº 000547.
- 2) Realizada a mistura a seco, sem qualquer outra matéria prima envolvida no processo de comistão, a IBAR devolve o concentrado juntamente com o valor adicionado da matéria prima singer magnesiano, sendo que sobre o valor do concentrado, ocorre a suspensão do ICMS, conforme prevê o art. 615 do RICMS/BA, como se constata na nota fiscal N.º 000017107, em anexo, e sobre o valor adicionado, ocorre a incidência do ICMS conforme prevê o art. 59, inciso II, alínea “a” do RICMS/BA, como se constata na nota fiscal N.º 000017108.
- 3) Recebido o produto final pelo autor da encomenda, este, utiliza como preço de venda o somatório dos seguintes custos: VALOR DO CONCENTRADO + VALOR DA MATÉRIA PRIMA ADICIONADA + VALOR DO SERVIÇO DE PROCESSAMENTO E AINDA AGREGA, ALÉM DE OUTRAS DESPESAS, O SEU PERCENTUAL DE LUCRO.
- 4) O preço de venda é utilizado como base de cálculo para incidência do ICMS, logo o valor do serviço de processamento, prestado pela IBAR foi incorporado ao produto final a ser alienado pelo encomendante e tributado pelo ICMS, conforme se constata na nota fiscal N.º 000549.

Sustenta que, exigir o pagamento do ICMS, sobre o serviço de processamento realizado pela IBAR, 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, que é vedado pela Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso IV.

Ao final, requer a nulidade do Auto de Infração, e se assim não entender, no mérito, decida pela improcedência.

Os autuantes ao prestarem informação fiscal, relembram que o contribuinte foi autuado por não oferecer à tributação do ICMS o valor acrescido cobrado pela mesma relativo às industrializações por conta e ordem de terceiros, nos termos previstos no RICMS-BA (art. 59, inciso II, alínea a) de todas as operações dos exercícios de 2003 até 2007, apurado conforme Anexo 03 do Auto de Infração (fls. 25 a 32)

Prosseguindo, informam que passam a apresentar a contestação à impugnação às alegações de defesa apresentadas pelo contribuinte autuado, objetivando deixar claro que a autuação ateu-se estritamente à observância das normas legais e regulamentares.

Em relação a alegação defensiva de que o fato gerador do ICMS, objeto do Auto de Infração não é abrangido pelo ICMS, frisam que a operação realizada pelo contribuinte caracteriza-se como industrialização, e não prestação de serviço, como alega o autuado, estando devidamente tipificada no RICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 2.460/89, o qual estabelece em seu artigo 2º, inciso VI e § 5º que se constitui fato gerador do ICMS o momento da “saída, de estabelecimento industrializador ou prestador de serviço, em retorno ao do encomendante ou com destino a 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.

Salientam que, em seu artigo 59, inciso II, alínea a, o referido regulamento estabelece que a Base de Cálculo do ICMS, nos casos de industrialização por conta e ordem de terceiros será 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.

Frisam que o conceito de “industrialização” contidos no artigo 2º e 59 do RICMS, são fornecidos pela legislação federal, através do Regulamento do IPI (RIPI) aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002, cujo artigo 4º, o qual transcreveram conforme abaixo:

“Art. 4º Caracteriza 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 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, Parágrafo Único):

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

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

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

Parágrafo Único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.”

Ressalta que a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), em seu art. 46, Parágrafo Único, por sua vez assim dispõe sobre o conceito de produto industrializado:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo Único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Por sua vez, a Lei Complementar nº 116/2003, que institui e consolida toda a legislação concernente ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) até então vigente, não prevê na lista de serviço, nenhuma atividade que se assemelhe ao processo de “comistão” realizado pela autuada, IBAR NORDESTE S/A, nem o poderia, já que o mesmo se configura indiscutivelmente como industrialização, estando, portanto, fora do campo de incidência do ISS.

Acrescentam que A IBAR NORDESTE S/A, é estabelecimento extrator de minério e industrializador e dentre as atividades por ela realizadas identificamos operações de industrialização por conta e ordem de terceiros, realizada durante os exercícios de 2003 a 2007, para a empresa “MINERALS TECHNOLOGIES DO BRASIL, COMERCIO E INDUSTRIA DE MINERACAO”, inscrita no CAD-ICMS sob nº 53.168.692.

Informam que, para não se basear apenas em *indícios e presunções, fartamente evidenciado na escrita fiscal e corroborado por farta documentação, optamos por aprofundar a auditoria* realizando diligência ao estabelecimento industrial da empresa IBAR NORDESTE S/A, onde tivemos a oportunidade de ser acompanhado por preposto da empresa e tirar algumas fotografias das matérias-primas, material de embalagem e do maquinário utilizado no processo industrial. Na oportunidade obtivemos ainda cópia de mapas de produção (Anexo 2 – fls. 22 a 24 - assinada pelo Engenheiro de Minas da empresa responsável pelo processo). Posteriormente, em atendimento à nossa solicitação a empresa forneceu de forma detalhada “Planilha Demonstrativa de Produção para MINTECH” (fls. 38 a 41). De posse destes elementos conseguimos chegar a um fluxo bastante claro do processo de encomenda de industrialização feito pela MINERALS TECHNOLOGIES DO BRASIL, COMERCIO E INDUSTRIA DE MINERACAO para a IBAR NORDESTE S/A. (conforme já detalhado nas fls. 02 e 03 do Auto de Infração):

1. Descrição do processo operacional entre as empresas envolvidas:

1.1. IBAR NORDESTE S/A - Produz e vende matéria prima (sinter) para a MINERALS;

1.2. A IBAR NORDESTE S/A realiza todo o processo industrial para produção de massa refratária por conta e ordem da MINERALS, fornecendo inclusive parte da matéria prima (sinter).

1.3. MINERALS - importa Concentrado de Massa Refratária e remete para a IBAR NORDESTE S/A produzir massa refratária por sua conta e ordem, adquirindo dessa, a matéria prima (sinter);

4. MINERALS - Adquire no mercado interno insumos e embalagens, remetendo-os à IBAR NORDESTE S/A para realiza a industrialização da massa refratária por sua conta e ordem.

2. Escrituração fiscal das operações de aquisição e remessa de matéria prima para industrialização.

2.1. A MINERALS importa concentrado de massa refratária (Anexo 01 - Fotos 1 e 2) - remete-os para a IBAR mediante emissão de nota fiscal com suspensão do ICMS.

2.2. A MINERALS adquire no mercado interno embalagens - Big-Bag, Filme de polietileno, paletes (Anexo 01 - Fotos 3, 4 e 5) - e remete-os para a IBAR - não há emissão de nota fiscal de simples remessa para a IBAR.

Vale ressaltar que a MINERALS não possui estabelecimento próprio, funcionando apenas administrativamente nas próprias instalações da IBAR. Desta forma, os materiais de embalagens quando adquiridos são estocados diretamente no próprio almoxarifado da IBAR. As fotos 3, 4 e 5 foram tiradas dentro do almoxarifado da IBAR.

2.3. A MINERALS adquire junto a IBAR diversos tipo de sinter (Anexo 01 - Fotos 6, 7 e 8) e os remete para IBAR - Não há emissão de Nota Fiscal de simples remessa.

Da mesma forma que os materiais de embalagens, o sinter não chega a sair da IBAR para a MINERALS, pois funcionando no mesmo espaço, o produto fica armazenado em depósito à parte, próximo ao maquinário que faz o processo de industrialização.

2.4. A IBAR, de posse do Concentrado de Massa Refratária (importado) + variedades de Sinter + embalagens diversas faz o processo de industrialização, que consiste na mistura em equipamento específico (Anexo 01 - Foto 9) de cada um das matérias-primas, observando os percentuais próprios de cada produto (Anexo 02), resultando em um novo produto que é a Massa Refratária (Anexo 01 - Fotos 10 e 11).

2.5. Após a industrialização a IBAR emite Notas Fiscal de devolução apenas do Concentrado de Massa Refratária - com suspensão de ICMS;

2.6. Não há emissão de NF de devolução do produto industrializado agregando a este o valor decorrente da prestação do serviço, conforme determina o RICMS-BA no (art. 59, inciso II, alínea a). Ocorre apenas a emissão de nota fiscal a título de “venda de serviço”, não sendo este tributado pelo ICMS.

Destacam que, conforme evidenciado no Auto de Infração, a empresa MINERALS TECHNOLOGIES DO BRASIL, COMERCIO E INDUSTRIA DE MINERACAO, autora da encomenda é contribuinte do IPI, porém não possui unidade industrial própria (maquinários). Todo o produto industrializado, por ela comercializado, é industrializado por sua conta e ordem pela IBAR NORDESTE S/A. Cabe ressaltar que durante nossa diligência constatamos que a empresa MINERALS também não possui estabelecimento próprio, suas atividades se resumem a um preposto que utiliza uma mesa nas dependências do setor contábil/fiscal da IBAR NORDESTE S/A.

Asseveram que tanto o “sinter” como a “massa refratária”, estão devidamente codificadas pelas referidas empresas em suas Notas Fiscais, são produtos distintos, e sobre eles incide o IPI, conforme consta na TIPI (Tabela de Incidência do IPI), aprovado pelo Decreto nº 6.006/2006, a seguir reproduzida.

TIPI SEÇÃO VI PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS OU DAS INDÚSTRIAS CONEXAS Capítulo 38 Produtos diversos das indústrias químicas		
3816.00	Cimentos, argamassas, concretos e composições semelhantes, refratários, exceto os produtos da posição 38.01.	
3816.00.1	Cimentos e argamassas	
3816.00.11	À base de magnesita calcinada	5
3816.00.12	À base de silimanita	5
3816.00.19	Outros	5
3816.00.2	Outras preparações à base de cromo-magnesita, de zircônio, de silimanita, de cianita, de andaluzita, de coríndon ou de diaspório	
3816.00.21	Contendo grafita e 50% ou mais, em peso, de coríndon	10
3816.00.29	Outras	10

3816.00.90	Outros	10
------------	--------	----

Ao finalizar o referido tópico, concluem que a empresa encomendante (MINERALS TECHNOLOGIES DO BRASIL, COMERCIO E INDUSTRIA DE MINERACAO) ao dar a saída (venda) do produto resultante da industrialização efetuada pela IBAR NORDESTE S/A, o faz com a tributação deste pelo IPI, conforme pode-se constatar na cópia exemplificativa de Nota Fiscal anexada pelo contribuinte em sua defesa, às fls. 73. Entendem que, não resta nenhuma dúvida que a operação realizada pela empresa e objeto da autuação é industrialização, devendo ser tributado pelo ICMS o valor acrescido relativo à industrialização, assim entendido o valor total cobrado pelo IBAR NORDESTE S/A, nos termos do artigo 59, inciso II, alínea “a” do RICMS do Estado da Bahia.

No tocante a alegação defensiva de que a autuação afronta ao princípio da segurança das relações jurídicas, pois segundo a autuada o procedimento utilizado pela mesma, em não tributar as operações objeto da autuação, deve-se ao fato de estar seguindo orientação da *própria Inspetoria Fazendária de seu domicílio fiscal, que entendia ser o serviço de comistão “não pertencerem ao campo de incidência do ICMS”, mas apenas sobre o valor dos materiais adicionados ao produto final*”, frisam que os artigos 55 a 72 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, dispõe que é assegurado ao sujeito passivo o direito de formular consulta sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária, em relação a fato determinado e de seu interesse, aduzindo-a por escrito (consoante art 8º do mesmo RPAF). Apesar da afirmação de que seguia orientação da Inspetoria Fazendária, o autuado não indicou em sua defesa o Parecer onde estaria constando a suposta orientação dada pela repartição de seu domicílio fiscal, no que pese o artigo 67, inciso I do RPAF estabelecer que a competência para responder à consulta a respeito da legislação tributária estadual é do o Diretor de Tributação da Secretaria da Fazenda.

Esclarecem que, para não pairar dúvidas quanto a uma possível existência de processo de consulta apresentado pela empresa, realizam busca no Sistema de Controle de Pareceres Tributários (CPT) da SECRETARIA DA FAZENDA, que resultou na constatação da existência de apenas de 02 (dois) Processos de Consulta, os quais não se relacionam à matéria objeto da autuação, senão vejamos: Processo nº 05038619941 – Versando sobre prazo de pagamento e Processo nº 05038419949 – Versando sobre um possível reconhecimento de créditos fiscais, corrigidos monetariamente, com lançamento extemporâneo. Não havendo formulação de consulta “por escrito” e em consequência a não existência de um posicionamento da Administração Tributária “por escrito” não há do que se falar de direito adquirido, e, portanto, não houve infringência ao alegado princípio da segurança das relações jurídicas.

Relativamente a alegação defensiva de que a cobrança do ICMS objeto da autuação se configura bi-tributação, sob alegação de que, uma vez que ao ser comercializado o produto final pelo autor da encomenda, estará incidindo o ICMS sobre o valor total e não apenas sobre parte dele e que não se estará excluindo o valor do custo do serviço da incidência do ICMS, posto que, o custo do produto integra seu preço final, argumentam que o ICMS conforme dispõe a Constituição Federal (CF/88, art. 155, § 2º, inciso I) e correspondente previsão na Lei Estadual nº 7.014/1996 (art. 28) é um imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação. O fato da IBAR NORDESTE S/A não haver tributado o valor agregado relativo a industrialização encomendada por conta e ordem da MINERALS TECHNOLOGIES DO BRASIL, COMERCIO E INDUSTRIA DE MINERACAO não o exime da obrigação de recolher o ICMS devido, o qual deveria ter sido transferido, mediante destaque em Nota Fiscal para o encomendante no momento do retorno da industrialização.

Reiteram que fato gerador do ICMS da IBAR NORDESTE S/A, industrialização por conta e ordem de terceiros, não foi oferecido à tributação, razão pelo qual a mesma foi autuada.

Concluem que não há do que se falar em *bis in idem*, pois a Administração tributária não está cobrando ICMS duplamente sobre o mesmo fato gerador, pois os contribuintes são distintos entre si, cada um sendo responsável pelo recolhimento do ICMS devido em suas operação.

Ao final, opinam pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS, imputando ao autuado a falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, por não ter oferecimento a tributação do ICMS o valor acrescido cobrado pela empresa relativo às industrializações por conta e ordem de terceiros, nos termos previstos no artigo 59, inciso II, alínea a RICMS/97.

Em sua defesa o sujeito passivo arguiu duas preliminares de nulidade, alegando que foram violados os Princípios da Legalidade da Tributação e da Segurança das Relações Jurídicas, as quais não podem ser acolhidas pelas razões que passo a expor.

Entendo que não houve violação ao Princípio da Legalidade, embora o autuado alegue que a fiscalização imputou infração sem previsão legal da ocorrência do fato gerador, a previsão se encontra no artigo 59, inciso II, alínea a RICMS/97, o qual 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. No mesmo sentido, o citado regulamento, estabelece em seu artigo 2º, inciso VI, 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 com destino a 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.

Em relação ao argumento defensivo de que o processo de “comistão” estaria sobre a incidência do ISS e não do ICMS, essa questão é de mérito e será analisada após as questões preliminares.

Os Acórdãos JJE Nº 0369-04/02 e JJE Nº 0686-11/03 tratam de matéria totalmente diversa do caso em análise.

O primeiro trata de situação em que não se permitia se determinar, com segurança, a infração e o valor do imposto em decorrência da inadequação de roteiro de fiscalização. No caso em lide a infração foi definida com segurança, ou seja, não ter o sujeito passivo oferecido a tributação do ICMS o valor acrescido cobrado pela empresa relativo às industrializações por conta e ordem de terceiros, nos termos previstos no artigo 59, inciso II, alínea a RICMS/97. No tocante ao valor, o mesmo foi apurado com base nos papéis de trabalho acostado aos autos, tendo o contribuinte recebido uma cópia.

No segundo Acórdão a nulidade decorreu do fato de “A atuação contém 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 2003, em auto de infração modelo 2, utilizado no trânsito de mercadorias, que determina em um único momento a ocorrência do fato gerador. Incerteza e inconsistência da acusação fiscal.” Esse fato também não ocorreu no caso em tela.

Portanto, por tudo acima exposto, as decisões consignadas nos acórdãos trazidos pela defesa não podem ser acolhidas com decisões paradigmas.

Afastada a preliminar de violação ao Princípio da Legalidade, passo a análise da segunda preliminar, na qual o sujeito passivo alega que houve ofensa ao Princípio da Segurança das Relações Jurídicas.

Em relação a esse ponto, o contribuinte sustenta que desde o início de suas atividades operacionais, sempre procedeu conforme orientação da própria Inspetoria Fazendária de seu domicílio fiscal, que entendia ser o serviço de “comistão”, ou seja, mistura de coisas sólidas, não pertencerem ao campo de incidência do ICMS, mas apenas sobre o valor dos materiais adicionados ao produto final.

Observo que o sujeito passivo não acostou aos autos prova de ter realizado uma Consulta a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, simplesmente alega que recebeu orientação da inspetoria, sem apresentar nenhuma prova de sua alegação.

O direito 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.

A consulta conterá a descrição completa e exata da matéria objeto da dúvida, bem como, se for o caso, a informação da ocorrência de fatos ou atos passíveis de gerar obrigação tributária principal, e será encaminhada via Internet ou entregue na Inspetoria Fazendária do domicílio fiscal do consultante.

O RPAF assegura ao sujeito passivo ou entidade representativa de classe de contribuintes ou responsáveis o direito de formular consulta sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária, em relação a fato determinado e de seu interesse. Entretanto, para produzir seus efeitos, o regulamento acima citado, estabelece no artigo 67, que é competente para responder à consulta a respeito da legislação tributária estadual o Diretor de Tributação da Secretaria da Fazenda e o Procurador Geral do Estado, tratando-se de consulta a respeito das taxas de prestação de serviço na área do Poder Judiciário.

Reitero que o defendente não apresentou nenhuma prova de que tenha realizada a consulta, portanto, não se pode falar em falta de segurança jurídica como quer o sujeito passivo, ficando afastada a arguição de nulidade.

Ressalto que o trabalho dos autuantes foi bastante minucioso, inclusive bem ilustrativo, como 11 fotografias da matéria-prima, material de embalagem, maquinário, produto acabado, 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 às planilhas demonstrativas com a apuração do ICMS devido em razão da não tributação do valor acrescido cobrado pela empresa autuado relativo às industrializações por conta e ordem da Minerals, indicando: 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. Acostou ainda aos autos, fls. 39 a 37, para exemplificar a documentação utilizada nas operações, um jogo de notas fiscais emitidas por ambas as empresas, demonstrando a operação de remessa e retorno para industrialização.

Ante ao acima exposto, não tendo observado qualquer erro ou vício que possibilite a decretação de nulidade, em conformidade com o disposto no art. 18, do RPAF/99, passo a análise do mérito da autuação.

No mérito, alega a 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. O defendente devolve o concentrado juntamente com o valor adicionado da matéria prima “singer magnésiano”. Sustenta 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, que é vedado pela Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso IV.

Como podemos observar, a lide na questão em tela resumisse em definir se a atividade de “comistão”, ou seja, mistura de coisas sólidas, que no presente caso se trata da mistura de concentrado com a singer magnésiano, realizado pelo autuado é tributado pelo ICMS ou pelo ISS, uma vez que não há questionamento em relação a tributação da matéria prima utilizada pela indústria ao realização o processo de “comistão”.

Entendo 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 a 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, tais como:

I - transformação, assim entendida a que, executada sobre matéria-prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova;

II - beneficiamento, a que importe modificação, aperfeiçoamento ou, de qualquer forma, alteração do funcionamento, da utilização, do acabamento ou da aparência do produto;

III - montagem, a que consista na reunião de peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma;

IV - acondicionamento ou reacondicionamento, a que importe alteração da apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à originária, salvo quando se tratar de simples embalagem de apresentação de produto primário ou de embalagem destinada apenas ao transporte da mercadoria;

V - renovação ou recondicionamento, a que, executada sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização.”

Portanto, não resta dúvida de que o processo de comistão realizado 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. Devo ressaltar, que tanto o autuado e o encomendante reconhecem que se trata de processo de industrialização, como pode ser observado nas notas fiscais emitidas, como por exemplo, Nota Fiscal nº 000288 (na remessa), fl. 34, consta 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.

O sujeito passivo entende que somente é devido o ICMS sobre a mercadoria empregada no processamento, o qual vem recolhendo normalmente. Quanto a mão-de-obra e demais importâncias cobradas do encomendante, alega que seriam tributados pelo ISS.

O entendimento acima, não pode prevalecer, pois afronta o artigo 59, inciso II, alínea “a” do RICMS/97, que estabelece 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, abrangendo o preço das mercadorias ou insumos empregados, mão-de-obra e demais importâncias cobradas do encomendante ou a ele debitadas.

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.

Saliento que o autuado não comprovou que o processo de “comistão” encontra-se relacionado na Lista de Serviços.

Também, não se pode acolhido o argumento defensivo de *bis in idem*, pois a fiscalização não está cobrando ICMS duplamente sobre o mesmo fato gerador, pois os contribuintes são distintos entre si, cada um sendo responsável pelo recolhimento do ICMS devido em suas operação, podendo utilizar a título de crédito do imposto o valor cobrando na operação anterior, logo, não existe nenhum confisco.

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

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, ao tratar das Hipóteses de Incidência, de Suspensão e de Diferimento nas Saídas dos Produtos Industrializados em Retorno ao Estabelecimento Autor da Encomenda, 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 a suspensão da incidência do imposto, no tocante ao valor originário das mercadorias, incidindo, porém, o tributo relativamente ao valor acrescido.

Entretanto, o artigo 617 prevê que na hipótese do artigo anterior (art. 616), é diferido o lançamento do imposto, relativamente ao valor acrescido, 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.”

Por sua vez, 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.

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, entendo que deva ser aplicado, desde que a operação realizada preencha os dois requisitos previstos no artigo 617 supracitado.

O primeiro requisito é o previsto no inciso I, ou seja, *o autor da encomenda e o estabelecimento industrializador sejam situados neste Estado*, no em lide não esta dúvida quanto ao fato.

O segundo requisito é que *“as mercadorias sejam destinadas a comercialização ou a industrialização com subsequente saída tributada”*, os próprios autuantes assevera que a saída do produto do estabelecimento autor da encomenda ocorre que tributação, inclusive pelo IPI.

Logo, entendo que a operação em tela encontra-se amparada pelo diferimento previsto no artigo 617 do RICMS/97, não estando caracterizada a infração consignada no Auto de Infração.

Pelo exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 206877.0001/08-4** lavrado contra **IBAR NORDESTE S/A**.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de fevereiro de 2009.

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - RELATOR

VALTERCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR