

**A. I. Nº** - 279505.0006/21-7  
**AUTUADO** - HOBER BAHIA INDÚSTRIA PLÁSTICA LTDA.  
**AUTUANTE** - IVANILDO LEÔNIDAS FERNANDES DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - DAT/METRO IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 20/10/2022

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0174-02/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. O sujeito passivo utilizou indevidamente no cálculo da parcela do imposto devido, parcela não permitida, relativa ao valor acrescido em operação de industrialização realizado por terceiro. Incidência do ICMS, e não do ISS como arguido pela defesa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 16 de dezembro de 2021 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 744.008,52, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **003.008.004**. Recolheu a menor ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve, nos meses de janeiro de 2017 a novembro de 2019. Consta a indicação do autuante: “*Conforme demonstrativos anexos, elaborados de acordo com a Instrução Normativa nº 27/09*”.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, constituídos mediante instrumento de fl. 130, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 113 a 129, onde argumenta, após relatar os fatos, que o primeiro ponto digno de nota é o de carecer razão ao autuante ao excluir da parcela sujeita à dilação de prazo, os débitos fiscais supostamente não vinculados ao projeto aprovado.

Ressalta que os valores constantes do Auto de Infração não encontram previsão na Instrução Normativa nº 27/09, eis que tais valores se referem a insumos utilizados pela empresa autuada, no processo de industrialização.

Explicita que, algumas vezes, dada à demanda extraordinária de alguns clientes, encomendava a fabricação de algumas peças a terceiros, as quais, posteriormente, retornavam para o estabelecimento da encomendante, passando ela por novo processo fabril, fabricando-se nova peça, esta sim, enviada/comercializada com seus clientes.

Explica que inicialmente adquiria a matéria prima (Radilon – PP Satin ABS RM/Copolímero), através de nota fiscal de aquisição, enviando através de nota fiscal de Remessa para Industrialização (CFOP 5901) tal matéria prima e os moldes das peças (Charcoal - Isofio) que deveria ser fabricada, para que terceiro “*fabricasse tais peças por encomenda*”.

Uma vez industrializado por encomenda as referidas peças, os terceiros enviavam as mesmas para a encomendante (autuada), através de nota fiscal de Retorno de Industrialização (CFOP 5902), e, sendo recebida a encomenda em seu estabelecimento, juntava tais peças (fabricadas por terceiros sob encomenda) às peças de fabricação própria, beneficiava tais produtos através de novo processo fabril (soldas, pinçamentos, polimentos, etc.), e remetia as novas peças por ela industrializadas para seus clientes, conclui.

Traz exemplos concretos de tais procedimentos, como os reservatórios Ecosport e Fiesta, puxadores de portas, capa plástica reclinador de banco e capa plástica cadeira de criança,

acompanhados por fotos, para aduzir ser fácil observar que não vendia para seu cliente a peça fabricada e comercializada por terceiros sob encomenda, simplesmente, tal como sugeriu o preposto fiscal, ao contrário.

Diz que confirme já visto acima, remetia para industrialização a matéria prima e os moldes das peças para que terceiro fabricasse algumas peças nos estritos termos encomendados, e posteriormente, utilizava as peças encomendadas, fabricadas por terceiros, na industrialização do produto final.

Portanto, argui serem as peças fabricadas por terceiros sob encomenda utilizadas como matéria prima no processo produtivo, sendo beneficiadas no estabelecimento da encomendante, antes de se transformarem no produto final, o que era comercializado pela autuada.

Neste esteio, fala ser fácil se observar que não existe, portanto, subsunção do fato à norma, inexistindo o enquadramento da exclusão da Instrução Normativa nº 27/09, tal como pretendeu o autuante.

Sustenta que da análise da Instrução Normativa nº 27/09, o saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo pelo DESENVOLVE será composto da fórmula  $SDPI = SAM - DNVP + CNVP$ , onde:

SDPI é igual a saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE;

SAM - saldo apurado no mês (se devedor, entrará na fórmula com sinal positivo, se credor, entrará na fórmula com sinal negativo);

DNVP são os débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado, e

CNVP representam os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado.

Destaca que ao tratar do tema “débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado”, a referida Instrução Normativa nº 27/09 é peremptória ao descrever que devem ser excluídas apenas as vendas de mercadorias adquiridas de terceiros, remetidas para processo de industrialização, que não transitar pelo estabelecimento do adquirente, o que não é, definitivamente, o caso das mercadorias autuadas, reproduzindo os seus itens 2.1 e 2.1.12.

Observa que conforme amplamente visto, reversamente do quanto asseverado no Auto de Infração, a mercadoria objeto da industrialização por encomenda, não apenas transita pelo estabelecimento do adquirente, como ainda passa pela cadeia de industrialização, passando a compor novo produto, o que a leva a tomar como absolutamente indevida a tributação, não havendo como prosperar o lançamento.

Chama atenção para o segundo ponto digno de nota, ainda que se pudesse falar em tributação no caso concreto, se estaria diante de hipótese de incidência tributária de ISS e não do ICMS.

Vê que a situação tal como fiscalizada, já beneficiava e muito o Fisco Estadual, que mesmo ICMS dessas operações mesmo sendo ele indevido, se beneficiando da situação com o recebimento de ICMS, ainda que indevido, por se tratar de hipótese de incidência tributária do ISS.

Conforme se verá, o autuante acusou recolhimento a menor de ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação prevista pelo Programa DESENVOLVE, mesmo não incidindo a tributação do ICMS no caso concreto, mas sim, ISS.

Tem como importante se verificar como funciona a circulação de mercadoria no caso concreto, para se entender que inexistente a incidência do ICMS tal qual cobrado, mas sim, ISS.

Relata ter adquirido a matéria prima direto da fábrica, pagando regularmente o ICMS devido nessa operação, sendo tal matéria prima, de sua propriedade, encaminhada para que uma terceira empresa realize o processo de “industrialização por encomenda por conta e ordem de terceiro”, customizando tal qual solicitado pelo cliente, sendo que nessa operação deveria ter sido pago o ISS devido na prestação de serviços ao município onde o serviço é prestado, e não o ICMS.

Após tal industrialização de encomenda por conta e ordem de terceiro, a indústria envia os produtos acabados para a encomendante, devidamente acompanhada de nota fiscal de “Retorno de industrialização por encomenda por conta e ordem de terceiro”, bem como da competente nota fiscal de serviços, finaliza.

Vislumbra inexistir nessa operação a incidência de ICMS, salvo na aquisição da matéria prima, a qual é oportunamente paga, inexistindo a concretização da hipótese de incidência tributária do ICMS, mas sim, prestação de serviços de industrialização por encomenda, sobre a qual incide o ISS, prova disso são os CFOP destacados nas notas fiscais.

Lembra ter a Lei Complementar 157/2016 incluído o beneficiamento, a plastificação, o acabamento, o polimento, a instalação e montagem de equipamentos na relação dos subitens 14.05 e 14.06 da lista de serviços, sendo que a partir deste marco, inexistem quaisquer dúvidas de que o serviço de industrialização plástica por encomenda, passou, de fato, a ser tributado exclusivamente pelo ISS, e não mais pelo ICMS, como entendido pela Fiscalização.

Reproduz o teor do artigo 3º do mencionado dispositivo legal.

Comenta que se a empresa contratada realiza o beneficiamento em mercadoria de terceiro, mesmo como parte do processo de fabricação, o tributo devido é o ISS e não o ICMS, reversamente ao entendimento do Fisco, e no caso concreto, vislumbra não ser o imposto que se pretende cobrar devido, eis não ter restado operado o fato gerador da obrigação tributária, mas sim, o ISS que deve incidir sobre os serviços prestados pela industrialização.

Indica que a questão da incidência do ISS sobre a industrialização por encomenda passa ao largo de sua simples previsão na lista anexa à Lei Complementar 116, ainda que tal indicação auxilie no conflito de competência com o Fisco Estadual, entretanto, a análise deve ser mais profunda e realizada a partir da natureza da operação, que permite concluir se realmente se trata de prestação de serviços.

Tem que a industrialização e a prestação de serviços apresentam pontos de contato, ainda mais quando se está diante de uma industrialização por encomenda, que nada mais é do que uma prestação personalizada, sob as especificações definidas pelo encomendante com vistas à satisfação de suas necessidades.

Analisando essa atividade sob a ótica da relação jurídica entabulada entre encomendante e prestador de serviço encomendado, percebe se tratar de uma prestação-fim, pois o fazer, o esforço do devedor empreendido em benefício do credor é a obrigação principal, porquanto dar (entregar o produto beneficiado) não passa de uma prestação-meio, mera consequência do pacto firmado pelas partes, o que induz, claramente, à incidência do ISS.

Assevera que a encomenda de determinado bem tangível é acertada mediante contrato precursor, se inserindo sempre como uma obrigação de fazer do contratado, que se obriga a produzir o bem sob certas condições e especificidades determinadas, condicionando a natureza do negócio jurídico, celebrado com o intuito de atender uma demanda certa, individualizada, pessoal, tornando-a incompatível com a hipótese do ICMS, que pressupõe comercialização massificada do produto.

Aduz que no caso da industrialização sob encomenda, tal como a autuada, o que está se sendo vendido não é o produto em si, que tampouco é oferecido no comércio ao consumo geral, mas o serviço de personalização do produto à pessoa determinada que o encomendou, produto este que voltaria para a encomendante para passar novamente por outro processo de industrialização.

Traz jurisprudência do STJ, tomando como exemplo o Recurso Especial 888.852/ES, acerca da incidência do ISS no caso de empresa que realiza atividade de “desdobramento e beneficiamento sob encomenda”, sendo certo que após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento do proprietário (encomendante), conforme transcrição realizada.

Menciona que em relação ao tema, ter havido conhecimento de repercussão geral pelo STF no Recurso Extraordinário 882.461/RS, de relatoria do Ministro Luiz Fux, consoante Ementa reproduzida.

Aborda, a seguir, acerca do princípio da verdade material nos processos administrativos, salientando que em atenção ao que dispõe o princípio da verdade real ou material no processo administrativo, a Administração Pública deve sempre se ater à realidade dos fatos, tal como lhes são postos, para buscar alcançar sempre a realidade fática e, principalmente, a justiça tributária.

Não fosse isso, garante, em atenção ao que dispõe esse princípio da verdade real, a Administração Pública deve se ater aos fatos, desde que devidamente comprovados, principalmente quando se está diante da inocorrência do fato gerador ou extinção da obrigação tributária pelo oportuno pagamento.

Assevera ser tal princípio de suma importância, que, mesmo diante de eventual perda de prazo para a defesa administrativa, ser entendimento assente, tanto na doutrina, como na jurisprudência, dever a Administração Tributária se debruçar sobre as provas apresentadas, sob pena de acarretar injustiça tributária.

Sobre o tema, invoca doutrina de James Marins, em trecho copiado, bem como lição de Leandro Paulsen e Renê Bergmann Ávila, reproduzida, além de decisão do CARF, do Conselheiro Maurício Prado de Almeida, cuja Ementa transcreve, a exemplo de outra decisão do Conselheiro Luiz Sérgio Fonseca Soares.

Por este motivo, ressalta que o acolhimento das presentes razões de defesa se faz imperiosa, eis que a presente manifestação, como amplamente visto, retrata nítida hipótese de inexistência do fato gerador do ICMS.

Conclui requerendo que em face de todo o exposto, sejam acolhidas as missivas aduzidas na presente, para que seja reconhecido o equívoco cometido pelo autuante, requerendo o julgamento pela improcedência do Auto de Infração, vez que:

- 1) Inexistiu no caso concreto, qualquer das hipóteses de exclusão previstas taxativamente na Instrução Normativa nº 27/09, inexistindo, pois, recolhimento a menor de ICMS;
- 2) Inexiste o fato gerador de ICMS, sendo este indevido, mas sim, o ISS, eis se tratar de hipótese de existência de industrialização por encomenda.

Reitera pelo acolhimento das presentes razões, por aplicação do princípio da verdade material, eis que a presente manifestação, como amplamente visto, retrata nítida e hipótese de inexistência do fato gerador e extinção da obrigação tributária pelo seu oportuno pagamento.

Por fim, postula o cadastramento do patrono da defesa no sistema da SEFAZ, bem como a inclusão de seu e-mail, para acompanhar o andamento do processo, recebendo intimações e publicações porventura realizadas, sob pena de nulidade.

Acostou documentos às fls. 132 a 158.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 162 a 165, esclarece, após resumir os termos da defesa apresentada, que a única objeção apresentada pela defesa, se refere à exclusão do débito de ICMS incidente sobre o valor acrescido na industrialização efetuada por outros estabelecimentos (CFOP 1124 e 2124) do saldo devedor passível de incentivo do Programa DESENVOLVE ensejando no recolhimento a menor da parcela do ICMS sem direito à dilatação de prazo de pagamento, objeto do lançamento.

Entende, que apesar dos argumentos e documentos apresentados, não caber razão à autuada, conforme documentos que compõem o presente processo e os esclarecimentos que serão apresentados adiante.

Aponta que nos exercícios objeto da autuação, a autuada era autorizada pelas Resoluções 130/2006 e 23/2014 (cópias fls. 82 a 86) aos benefícios do Programa DESENVOLVE, do qual fazia parte a dilação de prazo de setenta e dois meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, de acordo com o estabelecido na Tabela 1 anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.

Afirma que a dilação de prazo de pagamento, prevista no referido Programa, alcança somente as operações próprias, excluindo quaisquer valores de ICMS que resultem de processo produtivo realizado por outros estabelecimentos, como por exemplo, vendas de mercadorias adquiridas de terceiros.

Indica que em vista disso, foi publicada a Instrução Normativa 27/2009, dispondo sobre a forma de apuração do saldo devedor passível do incentivo de dilação de prazo de pagamento e, nesse sentido, elencando os débitos e créditos de ICMS não vinculados ao Projeto do DESENVOLVE.

Sustenta que quando um estabelecimento remete insumo para industrialização em outro estabelecimento, o valor acrescido ao produto resultante desta industrialização não é considerado como operação própria do estabelecimento remetente, e o ICMS incidente na operação de venda do produto final, que corresponda ao valor acrescido, não é passível do incentivo de dilação do prazo de pagamento, tendo a Instrução Normativa 27/09 orientado como se chegar a esse valor, através dos itens 2.1 e 2.1.31, combinados com o item 6, reproduzidos.

Observa não caber razão à autuada, quando afirma que, sendo as peças fabricadas por terceiros, sob encomenda, utilizadas como matéria prima no seu processo produtivo e sendo o produto final resultante desse processo objeto de comercialização, não existe subsunção ao fato à exclusão prevista na Instrução Normativa 27/09, pois os dispositivos da mesma, acima descritos, dizem o contrário.

Ademais, os dispositivos da Instrução Normativa 27/2009 que serviram de respaldo para os cálculos realizados nos demonstrativos de fls. 47 a 81, foram os itens 2.1 e 2.1.31, combinados com o item 6, já referidos, e não o item 2.1.12, como erroneamente sugerido pela defesa, arremata.

Frisa que conforme reza a multicitada Instrução Normativa, para se encontrar o saldo devedor mensal de ICMS a recolher passível de incentivo deve obedecer à fórmula  $SDPI = SAM - DNVP + CNVP$ , onde:

SDPI é igual a saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE;

SAM vem a ser o saldo apurado no mês (se devedor, entrará na fórmula com sinal positivo, se credor, entrará na fórmula com sinal negativo);

DNVP representa os débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado, e

CNVP diz respeito aos créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado.

Pontua que todos esses valores são encontrados na EFD da empresa.

Ressalta que as diferenças apuradas no presente Auto de Infração se referem a valores de ICMS destacados, registrados e apurados pela própria autuada, não havendo qualquer relação com o campo de incidência do ISS.

Face ao exposto e à legislação em vigor, mantém a procedência do presente Auto de Infração, de forma integral.

Foram os autos encaminhados para instrução e julgamento pelo órgão preparador em 11/07/2022 (fl. 167), recebidos no CONSEF em 14/07/2022 e distribuídos a este relator sem qualquer despacho (fl. 167-v).

Presente na sessão de julgamento, o advogado da empresa, Dr. Daniel Moitinho Leal, OAB/BA 20.893, que em sua sustentação oral, reiterou os termos já explicitados no relatório, ressaltando o equívoco cometido pelo autuante no lançamento.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização (fl. 08), cuja ciência se deu de forma eletrônica através de encaminhamento de e-mail cuja leitura ocorreu em 23/11/2021 (fls. 07 e 09).

A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram às fls. 11 a 100, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 101.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise do mérito.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Fabricação de artefatos de material plástico para outros usos não especificados anteriormente”, CNAE 22.29-3-99, estabelecido no município de Camaçari.

A acusação é a de que teria recolhido a menor ICMS em razão de erro na apuração do valor da parcela incentivada do Programa Desenvolve.

O contribuinte argui em sua defesa a existência basicamente de duas situações que implicariam na improcedência da autuação: não enquadramento da industrialização realizada por encomenda por outro contribuinte, e o fato de não incidir ICMS sobre tal operação, e sim, ISS.

Já o autuante mantém a acusação, pugnando pela procedência do lançamento.

Por uma questão didática, inverte a ordem de apreciação dos argumentos defensivos, iniciando por aquele de não ser devido o ICMS pelas operações de “beneficiamento” praticadas pelo estabelecimento terceiro, do qual a autuada é cliente.

Em primeiro lugar, pertinente se explicitar o fato de como descrito pela autuada, ela envia a matéria prima, como Radilon, que vem a ser, de acordo com informação do fabricante, disponível em [www.radicigroup.com/pt/products/plastics/pa66-pa6-10-pa6-12-radilon](http://www.radicigroup.com/pt/products/plastics/pa66-pa6-10-pa6-12-radilon), “*Tecnopolímeros à base de poliamidas (PA6, PA6.6, copolímeros, PA6.10, PA6.12, PPA e outros PAs especiais para aplicações de alta temperatura) para moldagem por injeção, extrusão e moldagem por sopro. Filamentos para impressão 3D*”, e inclui “*uma ampla gama de tecnopolímeros à base de poliamidas, que podem ser usados em diversas aplicações nos setores automotivo, elétrico/eletrônico, de bens industriais e de consumo*”, ou seja, são materiais brutos a serem forjados a partir dos moldes da autuada.

Beneficiamento pode ser considerada a operação que modifica, aperfeiçoa ou altera de qualquer forma o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto, não resultando em um novo produto, apenas modificações no mesmo produto, não acarretando nova classificação fiscal para o produto.

Já a transformação, que se enquadra na descrição do processo descrito pela autuada, se caracteriza pela operação exercida sobre a matéria prima ou produto intermediário, que resulta em nova espécie, uma vez que os produtos utilizados inicialmente têm natureza completamente diferentes daquele resultante da industrialização.

Desta forma, e por suas características, não há de se falar simplesmente em “beneficiamento”, uma vez que a legislação do IPI, especialmente o Parecer Normativo RFB 19, de 06/09/2013, assim se posiciona, no seu item 02:

*“2. O beneficiamento é modalidade de industrialização prevista no inciso II do art. 4º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, atual Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2010):*

*Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):*

*(...)*

*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”.*

Nas operações de industrialização por encomenda, os encomendantes, no caso presente a empresa autuada, remetem mercadoria e materiais de sua propriedade para industrialização, no estabelecimento de outra empresa industrial, a qual realiza o processo de industrialização e depois remete o produto de volta para o encomendante, a fim de que este continue o processo de industrialização ou proceda sua comercialização.

A tese defensiva é a de que não existiria incidência do ICMS, mas sim, do ISS, e a este respeito, independentemente de qualquer consideração cumpre noticiar que esse tema já foi apreciado em diversos momentos pelo STF, que reconheceu que nas operações de industrialização sob encomenda cujo bem produzido é destinado à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria, não incide o ISS, a exemplo da ADI 4389 MC, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, Julgado em 13/04/2011, o ARE 839976 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, 1ª Turma, julgado em 10/02/2015; RE 606960 AgR-AgR, Relator Ministro Dias Toffoli, 1ª Turma, julgado em 09/04/2014 e AI 803296 AgR, deste mesmo Relator, 1ª Turma, julgado em 09/04/2013).

No julgamento da ADI 4389 MC proposta no STF, em sede liminar, foram analisadas as operações de industrialização por encomenda de embalagens personalizadas destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.

Em tal julgado o Supremo Tribunal Federal concluiu que para decidir o conflito entre o ISS e o ICMS nas operações de industrialização sob encomenda, a solução está no papel que essa atividade tem no ciclo produtivo, bem como, que caracterizar a fabricação ou industrialização de mercadorias, cuja operação se encontra no meio do ciclo de fabricação de um produto final a ser colocado no mercado, como serviço, é equivocado implicando na necessidade de estorno dos créditos anteriormente apropriados pelas indústrias que fabricam a encomenda e impedindo o creditamento pelas empresas adquirentes.

Já no julgamento do REsp 88852/ES, mencionado pela defesa, o entendimento foi da incidência do ISS na industrialização por encomenda de serviços elencados na LC 116/2003, subitem 14.05, quando o prestador do serviço possui atividade específica de prestação de serviços e a modificação ocorre nos bens de terceiros. (Grifei).

Segundo tal decisão, a “*industrialização por encomenda*” constitui atividade-fim do prestador do aludido serviço, tendo em vista que, uma vez concluída, extingue o dever jurídico obrigacional que integra a relação jurídica instaurada entre o “prestador” (responsável pelo serviço encomendado) e o “tomador” (encomendante): a empresa que procede ao corte, recorte e polimento de granito ou mármore, de propriedade de terceiro, encerra sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado. (REsp 88852/ES julgado em 04/11/2008).

Desta decisão alguns aspectos relevantes devem ser observados, relativamente à sua atividade preponderante do prestador dos serviços, sua atividade-fim que é de prestar serviços e a segunda é que o serviço modifique o material de terceiros. Assim determina a LC 116/03 quando delineia a abrangência da aplicação do ISS, como devido sobre o fruto do trabalho humano preponderante sobre o maquinário.

Assim, se encontra pacificado nos Tribunais Superiores não incidir o ISS nas operações de industrialização sob encomenda de bens e produtos que serão utilizados como insumos em processo de industrialização ou de circulação de mercadoria, prestação meio.

Desta maneira, se pretender, como a autuada, se exigir ISS, ao invés de ICMS em tais operações gera uma distorção na não-cumulatividade do imposto estadual, frustrando o objetivo constitucional desse mecanismo, que é diluir a exigência deste tributo por todo o ciclo econômico de circulação de mercadorias, pois introduz um imposto cumulativo, no caso, o ISS, no ciclo econômico de mercadorias sujeitas a um imposto não-cumulativo, no caso, o ICMS, e com isso rompendo e não observando a não-cumulatividade prevista no artigo 155, II e § 2º, inciso I da Carta Magna, além de onerar custos.

Importante também mencionar controvérsia, que teve repercussão geral conhecida, conforme aliás, indicado na peça de impugnação e que aborda item diverso da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, qual seja, o subitem 14.05 (14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer). Trata-se do RE 882461 RG, relatado originalmente pelo Ministro Luiz Fux, entretanto, redistribuído em 10/09/2020 ao Ministro Dias Tófoli, pela razão presente no artigo 38, do Regimento Interno do STF.

Ainda em consonância do entendimento ora exposto, me permito transcrever o teor de Consulta Tributária realizada por contribuinte do estado de São Paulo à Administração Tributária daquele estado, que serve de paradigma para tal, cuja resposta tem o número 15.435, de 03/07/2017, ou seja, em momento posterior ao da edição da Lei Complementar 157, de 29/12/2017, citada pela defesa, que alterou artigos da Lei Complementar 116, datada de 31/07/2003:

*“Ementa: ICMS – Industrialização por conta de terceiro – Incidência do ICMS. 1. A atividade de transformação ou de beneficiamento, se executada sobre mercadorias de terceiro, destinadas a posterior comercialização ou industrialização pelo autor da encomenda, caracteriza-se como industrialização por conta de terceiro e se sujeita à incidência somente do imposto estadual.*



### *Relato*

- 1. A Consulente, que exerce a atividade principal de 'produção de artefatos estampados de metal' (CNAE 25.32-2/01), informa que efetua serviço de beneficiamento para um terceiro, que consiste na transformação (modificação do produto) de uma chapa de aço, enviada pelo terceiro, e que, após devolvido, é acoplada por este em refrigerador ou fogão, sendo o produto final vendido pelo próprio terceiro.*
- 2. Menciona que o terceiro emite Notas Fiscais utilizando os CFOPs: 5902 ('retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda') e 5124 ('industrialização efetuada para outra empresa'), tributando a operação pelo ICMS.*
- 3. Após citar o item 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, questiona se a operação deve ser tributada pelo ICMS ou pelo ISS.*

### *Interpretação.*

- 4. Inicialmente, esclarece-se que no relato da Consulente fica clara a situação de que a chapa de aço será industrializada no estabelecimento da Consulente e será utilizada como insumo industrial de um novo produto (fogão/refrigerador) que será comercializado pela empresa encomendante. Desse modo, a presente resposta toma como pressuposto que a Consulente não presta um serviço sobre bem pertencente a usuário ou consumidor final, mas realiza industrialização em mercadoria de contribuinte do ICMS, por sua conta e ordem, e o produto resultante dessa industrialização é objeto de posterior comercialização pelo autor da encomenda.*
- 5. Isso posto, salienta-se que a matéria em questão já foi analisada por esta Consultoria Tributária em diversas ocasiões, como nas Respostas às Consultas 705/2009, 177/2012, 189/2012, 204/2012, 238/2012 e 2467/2013, todas publicadas no sítio desta Secretaria da Fazenda ([www.fazenda.sp.gov.br](http://www.fazenda.sp.gov.br)), módulos 'legislação'/ 'tributária'/ 'Respostas Publicadas'.*
- 6. Nesse sentido, reitera-se o posicionamento desta Consultoria de que a transformação ou o beneficiamento executado sobre mercadorias de terceiro, destinadas a posterior comercialização ou industrialização, é considerado industrialização, nos termos do artigo 4º, I, "a" e "b", do RICMS/2000, mais especificamente, industrialização por conta de terceiro. E, em sendo industrialização por conta de terceiro, o ICMS incide sobre essa atividade na medida em que essa está inserida no ciclo de produção e comercialização da mercadoria, (ou seja, a atividade é efetuada sobre mercadoria destinada a posterior comercialização pelo autor da encomenda e não prestação de serviço a consumidor usuário final).*
- 7. Com efeito, é notório que a Constituição Federal, em linhas gerais, repartiu entre os entes federativos a competência da tributação sobre o consumo em função da etapa do ciclo econômico em que a atividade se encontra: industrial (União); comercial (Estados e Distrito Federal); e prestação de serviços (Municípios e Distrito Federal).*
- 8. Nesse contexto, especificamente no que tange ao ICMS, ele incide sobre as 'operações relativas à circulação de mercadorias', que fundamentalmente são aquelas operações que impulsionam a mercadoria da fonte produtora ao consumidor final. Tais operações implicam a obrigação de dar (a mercadoria), mas, no entanto, em algum momento da cadeia produtiva, pode surgir, concomitantemente ou não, uma 'obrigação de fazer', sem que isso altere a natureza da operação.*
- 9. Diante disso, a mesma atividade realizada - com ou sem emprego de materiais - pode constituir-se uma operação de industrialização voltada à mercancia (ICMS) ou uma prestação de serviço (ISS). Com efeito, o fato de a atividade constar na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, como prestação de serviço sujeita ao ISS, por si só,*

*não inviabiliza que essa atividade seja, de fato e de direito, apenas uma etapa do ciclo de produção e comercialização da mercadoria e, dessa forma, estar sob a incidência do ICMS (art. 2º, III, 'a', do RICMS/2000).*

*10. Negar essa constatação e querer tributar por ISS o fornecimento de uma atividade, ainda que imaterial, envolta no ciclo produtivo é ofender a não cumulatividade. Isso porque o imposto pago sobre o serviço seria agregado ao custo de produção e de comercialização subsequentes, onerando-o, sem a possibilidade de compensação, portanto, em nítido descompasso com o objetivo constitucional.*

*11. Além disso, não é razoável, ante as complexidades técnicas encontradas no ciclo produtivo, querer-se entender que a simples preponderância da atividade imaterial/intelectual, ou mesmo a produção personalíssima sob encomenda, seja um critério finito e único para a conceituação e definição de serviço para fins de incidência do ISS.*

*12. Sendo assim, a destinação da mercadoria sobre a qual é executada a atividade é elemento determinante para identificar a etapa do ciclo econômico em que essa atividade se localiza e, desse modo, é também um dos elementos fundamentais para se estabelecer a incidência do imposto competente.*

*13. Essa mesma linha de entendimento é atualmente seguida pelo Supremo Tribunal Federal nas decisões sobre o tema de industrialização por encomenda, como pode ser observado das seguintes decisões: (i) ADI nº 4.389/DF-MC; (ii) AI nº 803.296/SP-AgR; e (iii) RE nº 606.960/ES-AgR – essas duas últimas de ementas bastante elucidativas, motivo pelo qual seguem excertos abaixo:*

*‘1. Em precedente da Corte consubstanciado na ADI nº 4.389/DF-MC, restou definida a incidência de ICMS ‘sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria’.*

*2. A verificação da incidência nas hipóteses de industrialização por encomenda deve obedecer dois critérios básicos: (i) verificar se a venda opera-se a quem promoverá nova circulação do bem e (ii) caso o adquirente seja consumidor final, avaliar a preponderância entre o dar e o fazer mediante a averiguação de elementos de industrialização.*

*(...)*

*4. À luz dos critérios propostos, só haverá incidência do ISS nas situações em que a resposta ao primeiro item for negativa e se no segundo item o fazer preponderar sobre o dar.’ (AI nº 803.296/SP-AgR).*

*‘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.’ (RE nº 606.960/ES-AgR).*

*14. Com efeito, na industrialização por conta de terceiro, sequer é necessário analisar a preponderância entre o dar e o fazer, já que a industrialização por conta de terceiro é uma etapa do processo produtivo em que terceiro executa atividade em mercadoria alheia que posteriormente será comercializada ou se submeterá a outro processo de industrialização. Dessa feita, a industrialização por conta de terceiro se configura como etapa do processo de circulação de mercadoria e deve ser tributada pelo ICMS.*

*15. Nesse contexto, e a contrário senso, para se constituir fato gerador do ISS, o serviço prestado (‘obrigação de fazer’) deve estar elencado na lista de serviço anexa à Lei*

*Complementar nº 116/2003 e ser executado sobre bem pertencente a usuário ou consumidor final. E, tanto assim, que se observa que o subitem 14.05 da Lista de Serviços sujeitos ao ISS, anexa à Lei Complementar nº 116/2003 ('Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer'), está contido no item 14, que trata de 'Serviços relativos a bens de terceiros'. Portanto, é pressuposto, para a incidência do ISS, tratar-se de bem de terceiro, ou seja, bem de propriedade de usuário ou consumidor final.*

*16. Do exposto, é possível concluir que a Consulente, quando contratada para executar a atividade supramencionada (transformação de matéria-prima em produto acabado a ser utilizado como insumo na produção de novo produto ou produto intermediário a ser comercializado pelo autor da encomenda), estará executando uma etapa do respectivo processo produtivo, ou seja, uma forma de industrialização por conta de terceiro, na modalidade de transformação ou de beneficiamento (art. 4º, I, 'a' e 'b', do RICMS/2000), de modo que tais serviços sujeitam-se à incidência do ICMS.*

*A Resposta à Consulta Tributária aproveita ao consulente nos termos da legislação vigente. Deve-se atentar para eventuais alterações da legislação tributária”.*

Como visto, a mesma analisa de forma completa a matéria, mencionando, inclusive, situações que se encaixam perfeitamente na hipótese dos autos, como o envio de mercadoria para terceiro industrializar por encomenda, o fato de a operação realizada por este terceiro, não se caracterizar como aquelas elencadas pelo item 14.05 do Anexo à Lei Complementar, não sendo o fato de o encomendante determinar o bem a ser produzido, nem que a matéria prima seja fornecida ao terceiro, condição *sine qua non* para caracterizar a prestação de serviço, e, conseqüentemente, a incidência do ISS.

E a própria documentação trazida pela autuada, como a nota fiscal 32.187, de fl. 134, que se reporta a operação de remessa para industrialização, de CFOP 5901, pela autuada e destinada a empresa Injeplast Indústria de Artefatos Plásticos Ltda - EPP, cuja atividade econômica principal é a de “Fabricação de artefatos de material plástico para outros usos não especificados anteriormente”, CFOP 22.29-3-99, possuindo também as atividades secundárias de Fabricação de embalagens de material plástico, CFOP 22.22-6-00, “Recuperação de materiais não especificados anteriormente”, CFOP 38.39-4-99, “Comércio atacadista de resíduos de papel e papelão”, CFOP 46.87-7-01 e “Comércio atacadista de resíduos e sucatas não-metálicos, exceto de papel e papelão”, CFOP 46.87-7-02, nenhuma delas se reportando a qualquer prestação de serviços.

Com isso, refuto a arguição defensiva, quanto a não incidência do ICMS nas operações de remessa para industrialização por conta e ordem.

A segunda questão, diz respeito ao fato de, para a empresa autuada, não caber a aplicação do teor da Instrução Normativa 27/2009 em seus itens 2.1 e 2.1.31, combinados com o item 6, ao invés do item 2.1.12, arguido pela defesa.

Como já relatado anteriormente, a empresa autuada é beneficiária do Programa DESENVOLVE, obtendo tal beneplácito fiscal através das Resoluções 82/2006, para a produção de “hastes, manípulos, manoplas, tampas de manoplas e coxins”, 126/2018 e 23/2014, para produzir “peças plásticas injetadas”, revogada pela Resolução 202/2019, publicada no Diário Oficial do Estado de 25/01/2020.

A Instrução Normativa 27/2009 em seu item 2.1, determina que:

*“2.1. Os débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (DNVP) são os decorrentes das seguintes operações:*

*(...)*

*2.1.31. Saídas com produtos vinculados ao projeto, relativamente ao débito correspondente ao valor acrescido em decorrência de industrialização efetuada em outro estabelecimento”.*

Ou seja: ainda que sejam produtos vinculados ao projeto (hastes, manípulos, manoplas, tampas de manoplas e coxins, além de peças plásticas injetadas), pelo fato de terem sido industrializados em outro estabelecimento, não podem compor o débito do DNVP.

A questão, então, se resume a verificar se os materiais autuados tiveram ou não a industrialização realizada no estabelecimento do sujeito passivo, ainda que parte de tal processo tenha se realizado em outro estabelecimento, de terceiro, sob encomenda.

E aí, em resposta ao posicionamento defensivo da autuada, esclareço que por tradição, ao longo de seus mais de oitenta anos de existência, este Conselho tem se pautado pela observância aos princípios do processo, especialmente ao da verdade material, em relação ao qual ressalto que a discussão está adstrita à valoração das provas à luz do princípio da verdade material a qual deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição.

E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato efetivamente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas, como ocorrido no presente.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Haverá de prevalecer sempre a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis. Não é o caso presente, entretanto.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso presente, exerceu-se a busca da verdade material, e prova disso são os argumentos postos na defesa, devidamente analisados e posicionados nesta ocasião.

O contribuinte colacionou aos autos, documentos no sentido de provar que as mercadorias autuadas, em verdade, ainda que tivessem parte do processo de industrialização realizado por outras empresas, são, em verdade, produzidos pelo seu estabelecimento, incluindo fotos e etapas de produção em seu estabelecimento, e no estabelecimento das outras empresas que realizam parte do processo industrial.

Assim, por exemplo, a soldagem, montagem e clipagem dos puxadores de portas, cabe à autuada, enquanto os reforços são fabricados por outra empresa por ela contratada.

Esclareço que como comprovado pelos documentos acostados aos fólios, a mercadoria transita pelo estabelecimento autuado.

O tratamento tributário dado a tais operações (industrialização por conta de terceiro por conta e ordem) pode ser sintetizado nos termos da resposta a consulta tributária realizada por contribuinte que não o autuado, à Administração Tributária, através do Parecer 10.228/2012, de 07/05/2021, cujos trechos destaco:

*“ICMS. Nas remessas internas e interestaduais para industrialização por encomenda, com CFOP 5901 ou 6901 há suspensão do ICMS. O valor cobrado pela prestação do serviço de industrialização e relativo às mercadorias aplicadas ou fornecidas pelo prestador de serviço é tributado pelo ICMS, desde que as mercadorias ou bens sejam incorporados ao ativo, ou sejam industrializadas em etapa posterior, ou comercializadas pelo autor da encomenda. Art. 280, inciso I do RICMS, Decreto 13.780/12”.*

(...)

*A consulente pergunta:*

*1. São tributadas as operações de remessa para industrialização por encomenda com CFOP 6901 e 5901?*

(...)

*Inicialmente ressaltamos que a remessa para industrialização por encomenda está definida no inciso I do art. 280 do RICMS, Decreto 13.780/12, nos seguintes termos:*

*‘Art. 280. É suspensa a incidência do ICMS:*

*I - nas saídas internas, interestaduais e para o exterior, de mercadorias ou bens destinados a industrialização, conserto ou operações similares, bem como nos respectivos retornos, reais ou simbólicos, ressalvada a incidência do imposto quanto ao valor adicionado e às partes, peças e outras mercadorias fornecidas pelo prestador do serviço, desde que as mercadorias ou bens venham a ser objeto de incorporação ao ativo, posterior industrialização ou comercialização pelo autor da encomenda’;*

*Da análise do dispositivo tem-se que o imposto fica suspenso nas operações de remessa para industrialização por encomenda e seus respectivos retornos, com CFOP 5901, relativo às saídas internas e CFOP 6901, no caso de operações interestaduais. Ressalte-se que o valor cobrado pela prestação do serviço de industrialização e relativo às mercadorias aplicadas ou fornecidas pelo prestador de serviço é tributado pelo ICMS, desde que as mercadorias ou bens sejam incorporados ao ativo, sejam industrializadas em etapa posterior, ou comercializadas pelo autor da encomenda”.*

Na época dos fatos geradores, a redação do referido artigo 280, inciso I, do RICMS/12 era a seguinte:

*“Art. 280. É suspensa a incidência do ICMS:*

*I - nas saídas internas, interestaduais e para o exterior, de mercadorias ou bens destinados a industrialização, conserto ou operações similares, bem como nos respectivos retornos, reais ou simbólicos, ressalvada a incidência do imposto quanto ao valor adicionado e às partes, peças e outras mercadorias fornecidas pelo prestador do serviço (Conv. AE 15/74)”.*

A legislação, especialmente a Instrução Normativa 27/2009, fala, conforme já visto, em *“Saídas com produtos vinculados ao projeto, relativamente ao débito correspondente ao valor acrescido em decorrência de industrialização efetuada em outro estabelecimento”*, o que ao meu entender

ocorre, uma vez que tais dados que ensejaram a autuação foram extraídos dos registros fiscais da empresa, em sua EFD.

Ou seja: os valores acrescidos, por ocasião da realização da encomenda, sujeitos ao ICMS, como visto em tópico anterior, não podem ser lançados a débito no DNVP, tal como realizado pelo contribuinte.

No item 6 da multi mencionada Instrução Normativa, consta:

*“6 - O débito correspondente ao valor acrescido em decorrência de industrialização efetuada em outro estabelecimento, previsto no subitem 2.1.31, será calculado aplicando-se a seguinte fórmula:*

*DVA = AMP x VAI, Onde:*

*DVA = débito correspondente ao valor acrescido;*

*AMP = alíquota média ponderada das saídas com os produtos vinculados ao projeto aprovado, calculada dividindo-se o valor do débito total apurado no mês com as saídas dos referidos produtos pelo valor total das respectivas operações, incluídos os valores das operações cujas saídas ocorreram sem tributação;*

*VAI = valor acrescido relativo aos retornos das mercadorias enviadas para industrialização no mesmo mês de apuração”.*

Em relação aos débitos apurados, ressaltou não haver qualquer arguição defensiva quanto aos cálculos realizados.

Assim devidamente configurado o erro na apuração do valor incentivado do imposto, resta claro ter o contribuinte recolhido a menor o imposto não incentivado, o que torna procedente o lançamento realizado.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279505.0006/21-7**, lavrado contra **HOBER BAHIA INDÚSTRIA PLÁSTICA LTDA.**, devendo o contribuinte ser intimado a recolher ICMS no valor de **R\$ 744.008,52**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala virtual de Sessões do CONSEF, 06 de setembro de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR