

PROCESSO Nº 1416102020-1

ACÓRDÃO Nº 0611/2021

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: INDÚSTRIA E CONSTRUÇÕES VÃO LIVRE S.A.

2ª Recorrente: INDÚSTRIA E CONSTRUÇÕES VÃO LIVRE S.A.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuante: SANDRO ROGÉRIO DE SOUZA

Relatora: Cons.^a SUPLENTE LARISSA MENESES DE ALMEIDA

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

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

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

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

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento dos recursos hierárquico, por regular, e voluntário, por regular e tempestivo, quanto ao mérito pelo desprovimento do primeiro e provimento do segundo, para reformar a sentença exarada na instância monocrática, julgando IMPROCEDENTE o **Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00000652/2020-33**, lavrado em 13 de abril de 2020, contra a empresa **INDÚSTRIA E CONSTRUÇÕES VÃO LIVRE S.A.**, inscrita no CCICMS/PB sob nº 16.180.463-2, devidamente qualificada nos autos, desobrigando-a de quaisquer ônus decorrentes do presente feito fiscal.

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em
12 de novembro de 2021.

LARISSA MENESES DE ALMEIDA
Conselheira Relatora Suplente

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno,
ADERALDO GONÇALVES DO NASCIMENTO JÚNIOR (SUPLENTE), LEONARDO
DO EGITO PESSOA, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, SIDNEY WATSON FAGUNDES
DA SILVA, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, PAULO
EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON E THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA
FONSECA.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALNECAR
Assessora

03 de Fevereiro de 1832

Processo nº 1416102020-1

TRIBUNAL PLENO

RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

1ª Recorrida: INDÚSTRIA E CONSTRUÇÕES VÃO LIVRE S.A.

2ª Recorrente: INDÚSTRIA E CONSTRUÇÕES VÃO LIVRE S.A.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS -
GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA
SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuante: SANDRO ROGÉRIO DE SOUZA

Relatora: Cons.^a SUPLENTE LARISSA MENESES DE ALMEIDA

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

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

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

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

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, os recursos de ofício e voluntário, interpostos nos moldes dos artigos 80 e 77 da Lei nº 10.094/2013, contra a decisão monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000652/2020-33 (fls. 6 e 7), lavrado em 13 de abril de 2020, que denuncia a empresa, acima identificada, pelo cometimento das irregularidades abaixo transcritas, *ipsis litteris*:

Descrição da Infração:

0557 - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO NA ESCRITA CONTÁBIL >> O contribuinte suprimiu o

recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias consignadas em documento fiscal, com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

Nota Explicativa:

Notas Fiscais de Entrada não Lançadas.

Descrição da Infração:

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

Nota Explicativa:

Apuração do Resultado Industrial (Custo de Produção).

Considerando infringidos os artigos 158, I; art. 160, I, com fulcro no art. 646, inciso IV, parágrafo único, c/c o art. 645, §§ 1º e 2º, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, o auditor fiscal, por lançamento de ofício, constituiu crédito tributário no importe de R\$ 4.892.520,14, sendo R\$ 2.441.545,81, de ICMS, e R\$ 2.441.545,81, de multa por infração, com arrimo no art. 82, inciso V, alínea “f”, da Lei 6.379/96, acrescidos de R\$ 9.428,52 a título de multa por reincidência.

Registre-se que os autos estão instruídos com os seguintes documentos: 1) *Termo de Início de Fiscalização nº 93300008.13.00000246/2019-69 (fls. 3 e 4); 2) Aviso de Recebimento do Termo de Início (fl. 5); 3) Relatório de Notas Fiscais de Saída Não Lançadas – Obrigação Principal – ICMS (fl. 8); 4) Notas Fiscais de Saída Não Lançadas (fls. 9 a 18); 5) Apuração do Resultado Industrial - Exercício 2015 (fl. 19); 6) Quadro Resumo da Digitação por CFOP (fls. 20 e 21); 7) Balanço Patrimonial referente ao período de 1º de outubro a 31 de dezembro de 2015 (fls. 22 a 27); 8) Demonstração do Resultado do Exercício (fl. 28); 9) Lay out do Registro “0200” (fl. 29); 10) Relatório dos Valores Finais do Inventário em 2014 (fl. 30); 11) Relatório Inventário – EFD – SPED (31/12/2014) – Final 2014 (fls. 31 a 38); 12) Comprovante de Cientificação – DTe do Auto de Infração ora analisado (fl. 39); 12) Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00006331/2018-88 (fls. 40 e 41); 13) Termo de Encerramento de Fiscalização nº 93300008.13.00000601/2020-33 (fl. 42); 14) Notificação nº 00136267/2020 e Comprovante de Cientificação – DTe do Termo de Encerramento (fls. 43 e 44).*

Regularmente cientificado da lavratura do auto de infração em análise, em 1º de outubro de 2020, via Domicílio Tributário Eletrônico – DTe (fl. 39), em conformidade com as disposições contidas no art. 46, inciso III, da Lei nº 10.094/2013, o sujeito passivo apresentou peça reclamatória (fls. 45 a 67), em 29 de outubro de 2020, portanto, em tempo hábil.

Na impugnação (fls. 45 a 67), o contribuinte reporta-se a tempestividade da peça impugnatória (fl. 46), em seguida, faz uma exposição minuciosa dos fatos, na qual compreende os atos infracionais que lhe foram imputados, dizendo que não assiste razão ao Fisco Estadual, devendo o auto de infração em tela ser declarado nulo, conforme fundamentos seguintes (fls. 47 a 51).

No mérito, o sujeito passivo repudia as infrações denunciadas, dizendo que as denúncias violam os princípios constitucionais da legalidade, contraditório, ampla defesa e devido processo legal, visto que se tratam de acusações genéricas e vagas que não possibilitam a elaboração de defesa pela autuada (fls. 51 a 56).

Discorre ainda sobre as presunções legais e a necessidade da correta identificação dos indícios pelo Fisco, que não ocorreu, pois sequer observou o quê está consignado nos documentos contábeis da ora impugnante (fls. 56 a 58).

Porém, ainda quanto ao mérito, o contribuinte fundamentalmente afirma que não realiza operações sujeitas à incidência do ICMS, mas, sim, promove atividade que enseja a tributação pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, imposto de competência municipal, pois presta serviço de industrialização por encomenda destinada à execução de serviço de construção civil, portanto, ao consumidor final, não se tratando de mercadoria ou produto, conforme contratos celebrados entre a autuada e seus clientes como também com os itens 7.02 e 14.05 da lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003 (fls. 59 a 67).

Por fim, pleiteia a improcedência o feito fiscal, requerendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário integralmente em razão da apresentação de impugnação, assim como a extinção do crédito tributário, com fulcro no art. 156, IX, do CTN.

Documentos instrutórios estão insertos nos autos da seguinte forma: (i) *Ata da Assembleia Geral Extraordinária de Acionistas realizada em 6/1/2020 e seu Anexo que consiste na Consolidação do Estatuto Social da “Indústria e Construções Vão Livre S.A. (fls. 68 a 88), (ii) Contratos celebrados pela autuada e seus clientes (fls. 90 a 110), (iii) Procuração e Documento de Identificação do advogado (fls. 111 e 112).*

Assim, os autos foram conclusos (fl. 113) e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal, João Lincoln Diniz Borges, que decidiu pela parcial procedência do auto de infração *sub judice*, em conformidade com a sentença acostada às fls. 115 a 127 como também a ementa abaixo reproduzida, *litteris*:

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. PLEITO DE NULIDADE IMPERTINENTE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO LANÇADAS. CONCORRÊNCIA DE INFRAÇÃO. DENÚNCIA DEBELADA. RESULTADO INDUSTRIAL. INDUSTRIALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DO ICMS. ICMS SOBRE O VALOR AGREGADO CONSISTENTE DOS SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO. ILICITUDE CONFIRMADA

- A lavratura do auto de infração foi procedida consoante às cautelas da lei, não havendo casos de nulidade de que tratam os artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, atendendo aos requisitos formais, essenciais à sua validade, oportunizando-se ao contribuinte todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório, e o devido processo legal administrativo.

- A concorrência de acusações que acarretam o *bis in idem* sobre o fato gerador determina que a acusação de maior monta absorva a acusação de menor monta, situação aplicada sobre a acusação de falta de lançamento de notas fiscais na escrita contábil.
- Constatados que os custos dos produtos vendidos superaram as receitas das vendas, ficam evidenciadas saídas tributáveis menores que o custo de produção, restando caracterizada a falta de pagamento do imposto devido. Não há nos autos provas aptas a desconstituir o crédito tributário. Confirmada a regularidade da exação fiscal.
- A atividade de industrialização constitui hipótese de incidência de ICMS prevista na legislação de regência. Da mesma forma, resta comprovada a realização de atividade resultante de industrialização sob encomenda, que contempla hipótese de operações com valor agregado a título de industrialização com incidência de ICMS, quando esta se refere à transformação ou beneficiamento de mercadoria em uma etapa da cadeia de circulação por se tratar de operação relativa à circulação de mercadorias.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE

Assim, findo o exame dos autos, o julgador fiscal decidiu ser exigível o crédito tributário no montante de R\$ 4.845.377,60, sendo R\$ 2.422.688,80, de ICMS, por infringência aos artigos 158, I; 160, I, com fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 2.422.688,80, de multa por infração, nos termos do 82, inciso V, alínea “f”, da Lei 6.379/96.

Ciente da decisão proferida pelo órgão julgador monocrático, em 19 de agosto de 2021 (quinta-feira), via Notificação nº 00126016/2021, remetida ao Domicílio Tributário Eletrônico – DTe do contribuinte, nos termos do art. 4º - A, § 1º, II, da Lei nº 10.094/2013, consoante fls. 129 e 130, a interessada impetrou recurso voluntário (fls. 132 a 143) a esta Corte de Justiça Fiscal, em conformidade com o art. 77 da Lei nº 10.094/2013.

No recurso voluntário (fls. 132 a 143), inicialmente, o sujeito passivo faz menção a tempestividade da peça recursal, vez que foi cientificada da decisão monocrática em 19/8/2021, tendo interposto o recurso voluntário em 20/9/2021, portanto, tempestivo.

Na sequência, faz uma exposição fática (fls. 133 e 134) do julgamento do auto de infração em primeira instância, sintetizando os fundamentos principais da decisão singular (fls. 134 e 135) para, então, afirmar que não assiste razão ao Fisco Estadual, devendo o auto de infração ser declarado nulo.

No mérito (fls. 135 a 142), o sujeito passivo relata as atividades principal e secundárias que exerce, destacando que a principal é a Construção de Edifícios (41.20-4-00), sendo secundárias Fabricação de Estruturas Metálicas (2511-0/00), Fabricação de Esquadrias de Metal (25.12-8-00), Outras Obras de Acabamento da Construção (4330-4/99), Serviços de Engenharia (7112-0/00) e Serviços de Desenho Técnico Relacionados à Arquitetura e Engenharia.

Alerta que a decisão singular destacou que as atividades de Fabricação de Estruturas Metálicas (2511-0/00), Fabricação de Esquadrias de Metal (25.12-8-00) são atividades sujeitas à incidência do ICMS.

Acrescenta que as demais atividades, por ela promovidas, são alheias ao ICMS, por se tratarem de serviços tributáveis pelo ISSQN, apesar disso esclarece que não exerce exclusivamente atividade industrial sujeita ao ICMS, pois, como já dito anteriormente, a contribuinte executa a industrialização por encomenda com a fabricação de estruturas metálicas, sendo atividade secundária vinculada à principal, qual seja, construção de edifícios, com a montagem em obra das referidas estruturas, conforme relato à fl. 136.

Neste sentido, afirma que o levantamento fiscal que dar suporte ao auto de infração em análise não considerou a natureza mista da autuada, assim todas as suas entradas e saídas foram vinculadas à atividade industrial, no entanto, esta não é exclusiva. Na verdade, deveriam ter sido computados apenas os custos relacionados à Fabricação de Estruturas Metálicas e Esquadrias de Metal, que são atividades sujeitas ao ICMS (fl. 137).

Assim, reitera que se trata de empresa de construção civil, que detém dentre suas atividades a realização de industrialização de materiais por encomenda, que pode atrair a incidência do ICMS, porém não implica estender a tributação do ICMS às demais atividades realizadas tampouco que todos os custos decorrem desta industrialização.

No intuito de comprovar suas alegações de que promove prestação de serviço sujeita ao ISSQN, a interessada traz à baila cópias de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART (fls. 144 e 145), Lei nº 6.496, de 7 de dezembro de 1977, emitidas pelo Conselho Regional de Engenharia e Agronomia da Paraíba como também CREA-PB, assim como cópias de Notas Fiscais de Serviço Eletrônica – (NFS-e) (fls. 146 a 377), emitidas no exercício de 2015, nas quais se discriminam Prestação de serviços de execução por empreitada global de obras de construção em aço, incluída no Item 7.02, da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Além destes documentos probatórios, a autuada colacionou extrato do Livro Razão (fls. 378 e 379), cópia do seu Estatuto Social (fls. 380 a 385), Procuração e Documentos de Identificação do advogado (verso f. 385 e fl. 386).

Pelo exposto, reafirma que não restou comprovada a infração denunciada, haja vista o vício na utilização da técnica de Apuração do Resultado Industrial como também a comprovação de que suas receitas provém de atividades sujeitas à tributação pelo ISSQN, por isso requer a nulidade do feito fiscal (fl. 139).

Dando seguimento, o contribuinte relata vícios no Demonstrativo de Apuração do Resultado Industrial (fls. 139 a 143), alegando equívoco nos valores alocados no referido demonstrativo tais como: *Total de Mão-de-Obra Direta e Total dos Gastos Gerais de Fabricação*, vez que a fiscalização teria admitido que os valores integrais se reportam à atividade de industrialização como também não está demonstrada documentalmente a origem dos valores relativos à *Energia Elétrica, Combustíveis, Depreciação, Saldo Inicial e Final, Gastos com Manutenção da Fábrica e Outros Gastos Gerais de Fabricação*, em vista disso fica obstaculizada a elaboração dos argumentos

recursais, pois não se sabe a origem dos valores alocados no levantamento fiscal, consequentemente, reitera o pedido de nulidade do feito fiscal (fls. 139 a 142).

Por último, a recorrente solicita a improcedência o feito fiscal, requerendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário integralmente em razão da impugnação de todos os itens do auto de infração, assim como a extinção do crédito tributário, com fulcro no art. 156, IX, do CTN, caso a ação não seja extinta, requer que não seja promovida qualquer Representação para Fins Penais, tendo em vista a ausência de dolo no cometimento das supostas irregularidades.

Remetidos os autos a esta Corte, estes foram distribuídos a esta relatoria, para exame e decisão, segundo critério regimentalmente previsto.

É o relatório.

VOTO

Versam estes autos a respeito da *Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis* decorrentes da *Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição na Escrita Contábil (fl. 8) como também da constatação de saídas de mercadorias ou transferências abaixo do preço de custo dos produtos acabados, conforme Apuração do Resultado Industrial fl. 19), as quais foram* detectadas no exercício de 2015, de acordo com denúncias postas na peça inicial à fl. 6.

Importa, inicialmente, declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido protocolado dentro do prazo previsto no art. 77, da Lei nº 10.094/13.

Impõe-se, ainda, ressaltar que o lançamento de ofício em questão está de acordo com as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, visto que este observa as especificações previstas na legislação de regência (art. 142 do CTN), inclusive no que concerne aos elementos necessários à perfeita identificação da pessoa do infrator e a natureza da infração. Portanto, sob o aspecto formal, revela-se regular o lançamento de ofício em tela.

Assim, reiteramos que a lavratura do auto de infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade, visto que são trazidos de forma particularizada todos os dispositivos legais aplicáveis às matérias objeto dessa lide, e ainda, foi ofertada a ora recorrente oportunidade para se manifestar nos autos nas duas instâncias de julgamento, por conseguinte, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa e contraditório.

Passemos ao mérito.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE PRODUTOS TRIBUTÁVEIS - falta de recolhimento do ICMS, evidenciada pelas saídas de mercadorias ou transferências abaixo do preço de custo dos produtos acabados, apuradas via Resultado Industrial.

A técnica de auditoria utilizada pela Fiscalização diz respeito à apuração do Resultado Industrial, que se presta para evidenciar a ocorrência de diferença entre o custo de

fabricação e os valores de saídas dos produtos acabados, tem suporte legal no art. 645, §§ 1º e 2º c/c o art. 646, parágrafo único, do RICMS/PB, vigente na época do fato gerador, infracitado:

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

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

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

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

(...)

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

A exegese da disposição que oferece suporte ao procedimento de “Apuração do Resultado Industrial” deve ser interpretada conjuntamente com as disposições ínsitas nos §§ 1º e 2º, do mencionado dispositivo legal.

Portanto, caso as saídas registradas não se apresentem pelo menos igual ao custo dos produtos vendidos (apurado mediante os elementos subsidiários do cálculo da produção), a própria legislação determina que se proceda a exigência do imposto correspondente, recaindo, ainda, na regra presuntiva do parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB, supracitado.

In casu, o auto de infração denuncia que o contribuinte omitiu saídas de produtos tributáveis, culminando na falta de recolhimento do ICMS, evidenciada pelas vendas ou transferências abaixo do preço de custo dos produtos acabados.

No entanto, no recurso voluntário, a ora recorrente reitera que exerce um rol de atividades que parte é tributável pelo ICMS e o restante pelo ISSQN, acrescenta que é fundamentalmente uma empresa prestadora de serviços de construção civil.

Esclarece que sua atividade econômica principal é a Construção de Edifícios (41.20-4-00), sendo atividades secundárias Fabricação de Estruturas Metálicas (2511-0/00), Fabricação de Esquadrias de Metal (25.12-8-00), Outras Obras de Acabamento da Construção (4330-4/99), Serviços de Engenharia (7112-0/00) e Serviços de Desenho Técnico Relacionados à Arquitetura e Engenharia.

Neste norte, acrescenta que sua atividade fabril se reporta à industrialização por encomenda com a fabricação de estruturas metálicas, que está vinculada à atividade principal, Construção de Edifícios, com a respectiva montagem em obra das referidas estruturas. Destaca que a atividade industrial por encomenda está sujeita ao imposto municipal, denominado, Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, visto que está elencada na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, conforme transcrição abaixo, *in verbis*:

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

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

Examinando o teor do Contrato de Empreitada (fls. 90 a 95), celebrado entre a ora recorrente e seu cliente, a empresa J.R.C.A. REPRESENTAÇÕES LTDA, depreende-se que este tem como objeto o seguinte:

Constitui objeto do presente contrato: a execução, pela CONTRATADA, de estruturas metálicas para um galpão de dimensões 25 x 35 m, com altura total de 8 metros, para o galpão “Mapel”, totalizando 875,00 m² de área de cobertura. Está incluso no orçamento a estrutura do galpão, estrutura para platibanda, estrutura para apoio de alvenaria, montagem de telhas e acessórios. A obra está localizada na cidade de Maceió/AL.

No intuito de provar suas alegações, a ora recorrente traz à baila cópias de contratos celebrados entre a autuada e seus clientes, (fls. 90 a 110), Anotação de Responsabilidade Técnica – ART (fls. 144 e 145), Lei nº 6.496, de 7 de dezembro de 1977, emitidas pelo Conselho Regional de Engenharia e Agronomia da Paraíba - CREA-PB, assim como cópias de Notas Fiscais de Serviço Eletrônica – (NFS-e) (fls. 146 a 377), emitidas no exercício de 2015, nas quais se discriminam Prestação de serviços de execução por empreitada global de obras de construção em aço, incluída no Item 7.02, da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Assim, do contrato supratranscrito, percebe-se que foi contratada a execução de estrutura metálica, ou seja, fabricação de estrutura metálica que está sujeita à incidência do ICMS, porém, analisando os dados da Escrituração Fiscal Digital, conforme reprodução abaixo, nota-se que a recorrente recebe bens remetidos por terceiros para industrialização, confirmando a sua alegação que não promove vendas de produtos acabados de serviço, mas realiza a industrialização por encomenda, vejamos:

CFOP	Descrição CFOP	VC	BC	ICMS	BC ST	ICMS ST	F	E	I	N
1128	COMPRA PARA UTILIZAÇÃO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO ISSQN	20.711,67	0,00	0,00	0,00	0,00		x		x
1252	COMPRA DE ENERGIA ELÉTRICA POR ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL	291.586,70	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	+		
1353	AQUISIÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE POR ESTABELECIMENTO COMERCIAL	10.200,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	+		
1551	COMPRA DE BEM PARA O ATIVO IMOBILIZADO	81.950,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	+		
1554	RETORNO DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO REMETIDO PARA USO FORA DO ESTABELECIMENTO	7.500,00	0,00	0,00	0,00	0,00				
1555	ENTRADA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO DE TERCEIRO, REMETIDO PARA USO NO ESTABELECIMENTO	3.700,00	0,00	0,00	0,00	0,00				
1556	COMPRA DE MATERIAL PARA USO OU CONSUMO	677.999,57	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	+		
1653	COMPRA DE COMBUSTÍVEL OU LUBRIFICANTE POR CONSUMIDOR OU USUÁRIO FINAL	166.075,64	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	+		
1908	ENTRADA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	2.079,46	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	+		
1910	ENTRADA DE BONIFICAÇÃO, DOAÇÃO OU BRINDE	117,90	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		x	
1924	ENTRADA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM DO ADQUIRENTE DA MERCADORIA, QUA	2.466.851,88	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		x	
1949	OUTRA ENTRADA DE MERCADORIA OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NÃO ESPECIFICADA	1.897.956,44	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	+	x	
2126	COMPRA PARA UTILIZAÇÃO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	35,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	+	x	
2128	COMPRA PARA UTILIZAÇÃO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO ISSQN	103.030,53	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		x	x
2353	AQUISIÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE POR ESTABELECIMENTO COMERCIAL	188.198,45	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	+		
2551	COMPRA DE BEM PARA O ATIVO IMOBILIZADO	170.177,68	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	+		
2555	ENTRADA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO DE TERCEIRO, REMETIDO PARA USO NO ESTABELECIMENTO	124.973,35	0,00	0,00	0,00	0,00				
2556	COMPRA DE MATERIAL PARA USO OU CONSUMO	393.922,07	0,00	0,00	348,92	34,90		+		
2653	COMPRA DE COMBUSTÍVEL OU LUBRIFICANTE POR CONSUMIDOR OU USUÁRIO FINAL	4.333,83	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	+		
2901	ENTRADA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA	53.214,66	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		x	
2915	ENTRADA DE MERCADORIA OU BEM RECEBIDO PARA CONCERTO OU REPARO	5.880,22	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			
2924	ENTRADA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM DO ADQUIRENTE DA MERCADORIA, QUA	4.028.107,22	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		x	
2949	OUTRA ENTRADA DE MERCADORIA OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NÃO ESPECIFICADO	4.285.597,23	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	+	x	
3551	COMPRA DE BEM PARA O ATIVO IMOBILIZADO	75.629,61	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	+		
Total Entradas:		15.059.829,14	0,00	0,00	348,92	34,90				

Examinando detidamente as entradas da ora recorrente, é facilmente verificado que não foram registradas aquisições para industrialização, todavia, as entradas provenientes de terceiros destinadas à industrialização ou outras entradas não especificadas preponderaram, de acordo com os lançamentos fiscais sob os CFOPs **1924 Entrada para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente, 1949 Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada, 2924 Entrada para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente e 2949 Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada**, as quais somadas representam o percentual 84,19 % (oitenta e quatro inteiros e dezenove décimos) do total das entradas, em conformidade com os valores abaixo sintetizados:

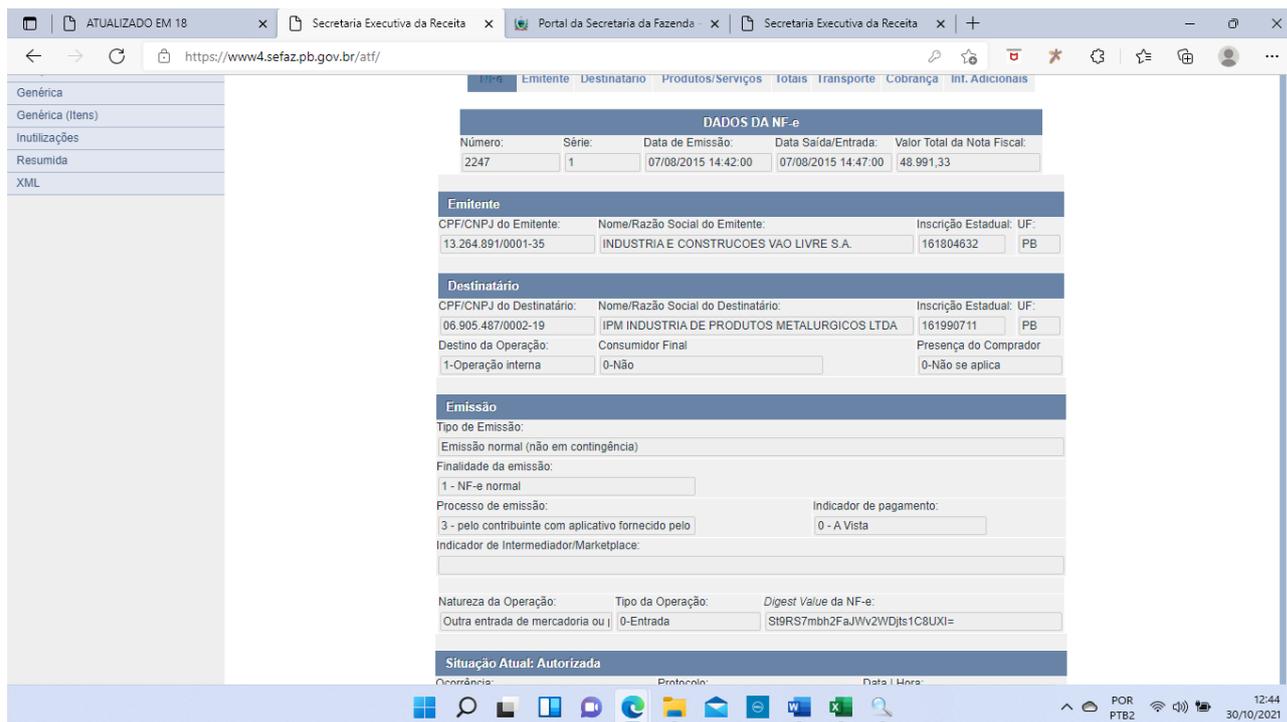
CFOP	VALORES DAS ENTRADAS
1924	2.466.851,88
1949	1.897.956,44
2924	4.028.107,22
2949	4.285.597,23
TOTAL	12.678.512,77

VALOR TOTAL DAS ENTRADAS 15.059.829,14

PERCENTUAL DAS ENTRADAS SEM DESTAQUE DO ICMS EM RELAÇÃO AO TOTAL DAS ENTRADAS

$$\frac{12.678.512,77}{15.059.829,14} \times 100 = 84,19 \%$$

E mais, as Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) que estão lançadas com o CFOP 1924 discriminam remessas de mercadorias que serão industrializadas pela ora recorrente a pedido do remetente, as outras emitidas sob o CFOP 1949 fazem referência ao documento fiscal de remessa dos bens pelo contratante do serviço, consoante recortes das NF-e abaixo:



ATUALIZADO EM 18 x Secretaria Executiva da Receita x Portal da Secretaria da Fazenda x Secretaria Executiva da Receita x +

https://www4.sefaz.pb.gov.br/atf/

MEI Emitente Destinatário Produtos/Serviços Totais Transporte Cobrança Int. Adicionais

DADOS DA NF-e

Número:	Série:	Data de Emissão:	Data Saída/Entrada:	Valor Total da Nota Fiscal:
2247	1	07/08/2015 14:42:00	07/08/2015 14:47:00	48.991,33

Emitente

CPF/CNPJ do Emitente:	Nome/Razão Social do Emitente:	Inscrição Estadual:	UF:
13.264.891/0001-35	INDUSTRIA E CONSTRUCOES VAO LIVRE S.A.	161804632	PB

Destinatário

CPF/CNPJ do Destinatário:	Nome/Razão Social do Destinatário:	Inscrição Estadual:	UF:
06.905.487/0002-19	IPM INDUSTRIA DE PRODUTOS METALURGICOS LTDA	161990711	PB

Destino da Operação: Consumidor Final Presença do Comprador: 0-Não se aplica

1-Operação interna: 0-Não

Emissão

Tipo de Emissão: Emissão normal (não em contingência)

Finalidade da emissão: 1 - NF-e normal

Processo de emissão: 3 - pelo contribuinte com aplicativo fornecido pelo Indicador de pagamento: 0 - A Vista

Indicador de Intermediador/Marketplace:

Natureza da Operação: Outra entrada de mercadoria ou j Tipo da Operação: 0-Entrada Digest Value da NF-e: S19RS7mbh2FajWV2WDjts1C8UXI=

Situação Atual: Autorizada

Operância: Protocolo: Data | Hora:

03 de Fevereiro de 1832

POR PTB2 12:44 30/10/2021

Sistema ATF - Administração Tributária e Financeira
Secretaria de Estado da Receita

Sua Sessão Expira em: 14 min 50 Login: fernanda Função: FIS_1005 Data: 30/10/2021 14:59:24 Produção

Consulta Completa da NF-e

Chave de Acesso: 25-1508-13.264.891/0001-35-55-001-000.002.247-120.070.400-3 Versão XML: 3.10

Informações Adicionais

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES DO INTERESSE DO FISCO

Descrição:
Saldo Parcial da NF Origem 354440-31/01/2015 GERDAL - SER Educ. Bem como Art. 172 do RICMS/PB.

Documentos Fiscais Referenciados

Nota Fiscal Eletrônica referenciada

Chave de acesso: 31150117227422000105550050003544401272358384

Nova Consulta

DADOS DA NF-e

Número	Série	Data de Emissão	Data Saída/Entrada	Valor Total da Nota Fiscal
354440	5	31/01/2015	31/01/2015	66.776,89

Emitente

CPF/CNPJ do Emitente: 17.227.422/0001-05 Nome/Razão Social do Emitente: GERDAU ACOMINAS S.A. Inscrição Estadual: UF: 4590181680017 MG

Destinatário

CPF/CNPJ do Destinatário: 13.264.891/0001-35 Nome/Razão Social do Destinatário: INDUSTRIA E CONSTRUÇOES VAO LIVRE SA Inscrição Estadual: UF: 161804632 PB

Destino da Operação: Consumidor Final Presença do Comprador

Emissão

Tipo de Emissão: Emissão normal (não em contingência)

Finalidade da emissão: 1 - NF-e normal

Processo de emissão: 0 - com aplicativo do contribuinte Indicador de pagamento: 0 - A Vista

Indicador de Intermediador/Marketplace:

Natureza da Operação: Rem. ind cta. ord. qndo n tran. esta Tipo da Operação: 1-Saída Digest Value da NF-e: La5ilaaRZQTK9K7DlI3gmAJzVTU=

Situação Atual: Autorizada

Desse modo, percebe-se dos valores das entradas, previamente anotados, entre as quais predominam as remessas para industrialização, examinando a EFD do exercício de 2015, não foram lançadas aquisições para industrialização, as Vendas de Produção do Estabelecimento representa um percentual de 3,92% (três inteiros e noventa e

dois décimos) do valor total das saídas, de acordo com os dados a seguir sintetizados, os quais foram extraídos da EFD totalizada por CFOP reproduzida abaixo:

CFOP	VALORES DAS SAÍDAS
5101	62.253,40
6101	50.139,20
6107	373.776,44
6116	15.295,07
TOTAL	501.464,11

VALOR TOTAL DAS SAÍDAS 12.798.834,50

PERCENTUAL DAS VENDAS DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO EM RELAÇÃO AO TOTAL DAS SAÍDAS

$$\frac{501.464,11}{12.798.834,50} \times 100 = 3,92\%$$

CFOP	Descrição CFOP	VC	BC	ICMS	BC ST	ICMS ST	F	E	I	N
5101	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	62.253,40	62.253,40	10.583,07	0,00	0,00	+	x		
5556	DEVOLUCAO DE COMPRA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO	2.169,20	0,00	0,00	0,00	0,00	-			
5925	RETORNO DE MERCADORIA RECEBIDA PARA INDUSTRIALIZACAO POR CONTA E ORDEM DO ADQUIR	122.982,76	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
5949	OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO	4.042.140,89	15.781,30	2.890,23	0,00	0,00	0,00	+	x	
6101	VENDA DE PRODUCAO DO ESTABELECIMENTO	50.139,20	50.139,20	6.016,70	0,00	0,00	0,00	+	x	
6107	VENDA DE PRODUCAO DO ESTABELECIMENTO, DESTINADA A NAO CONTRIBUINTE	373.776,44	373.776,44	63.457,66	0,00	0,00	0,00	0,00	+	x
6116	VENDA DE PRODUCAO DO ESTABELECIMENTO ORIGINADA DE ENCOMENDA PARA ENTREGA FUTURA	15.295,07	15.295,07	2.600,16	0,00	0,00	0,00	0,00	+	x
6555	DEVOLUCAO DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO DE TERCEIRO, RECEBIDO PARA USO NO ESTABELE	9.500,00	9.500,00	0,00	0,00	0,00				
6556	DEVOLUCAO DE COMPRA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO	5.661,21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-		
6916	RETORNO DE MERCADORIA OU BEM RECEBIDO PARA CONSERTO OU REPARO	5.880,22	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			
6925	RETORNO DE MERCADORIA RECEBIDA PARA INDUSTRIALIZACAO POR CONTA E ORDEM DO ADQUIR	452.314,57	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		x	
6949	OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO	7.656.721,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	+	x
Total Saídas:		12.798.834,50	526.745,41	85.547,82	0,00	0,00				

Diante das análises dos valores lançados na EFD do exercício de 2015, fica evidente que a ora recorrente não adquire mercadorias para vendas, pois não há lançamentos sob os CFOPs 1101 e 2101. Ademais, as saídas que preponderam são aquelas registradas com CFOPs 5949 e 6949, as quais abrangem Outras Saídas de Mercadorias ou Prestações de

Serviços Não Especificados, que somam R\$ 11.698.862,43 e compõem o total das saídas no percentual de 91,41% (noventa e um inteiros e quarenta e um décimos) do total das saídas.

Consultando as referidas notas fiscais de saídas emitidas com os CFOPs 5949 e 6949, que se tratam de NF-e, constata-se que discriminam retornos de serviços prestados, inclusive, citam no campo Informações Adicionais as notas fiscais de remessa para industrialização por conta do remetente.

Como bem assinalado pelo julgador monocrático, as operações de remessa para industrialização possuem regramento próprio, em harmonia com o art. 613 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, de acordo com a transcrição abaixo, *ipsis litteris*:

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

§ 1º O estabelecimento fornecedor deverá:

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

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

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

§ 2º O estabelecimento industrializador deverá:

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

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

Da leitura do dispositivo regulamentar acima transcrito, depreende-se que a nota fiscal de remessa para o estabelecimento industrializador é emitida sem destaque do ICMS, devendo fazer menção à nota fiscal do adquirente, na saída, deve ser emitida nota fiscal do produto industrializado com destino ao adquirente, autor da encomenda, destacando o valor da mercadoria recebida para industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda, sobre o qual deverá incidir o imposto estadual.

Neste caso, do detalhamento das operações promovidas pela ora recorrente, deduz-se que o contribuinte realiza atividade mista, pois a Fabricação de Estruturas Metálicas e Esquadrias de metal é sujeita ao ICMS, enquanto a Construção de Edifícios e outras são tributadas pelo ISSQN, como consta no rol de atividades econômicas cadastradas no Sistema ATF desta Secretaria e registradas no seu Estatuto Social, cópia anexa às fls. 69 e 71 dos autos.

A denúncia ora combatida se reporta à falta de recolhimento de ICMS mediante a constatação de saídas de mercadorias ou transferências abaixo do preço de custo dos produtos acabados, apurado via Resultado Industrial, conforme descrição da infração no auto de infração à fl. 6.

Porém, dos documentos acostados aos autos em conjunto com as análises das entradas e saídas registradas na Escrituração Fiscal Digital relativa ao exercício de 2015, verificamos que apenas 3,92% do valor total das saídas se referem às vendas de produção do estabelecimento, a maior parte das saídas são constituídas por retornos aos remetentes (autor de encomenda por industrialização) dos bens industrializados e devoluções, conforme registros na EFD por CFOP previamente transcritos.

Desse modo, constatado que a ora recorrente pratica minimamente as saídas de produtos acabados, visto ser sua atividade principal a prestação de serviço de industrialização por encomenda em harmonia com projeto arquitetônico e destinada a obra certa, consoante cópias de contratos colacionados aos autos e notas fiscais (NF-e) registradas na EFD no exercício de 2015, não é razoável impor a acusação de presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis decorrente de saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao custo dos produtos fabricados, fundamentada no parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB, vez que, em 2015, sua atividade dominante foi prestação de serviço de industrialização por encomenda.

Por outro lado, a Fiscalização, quando elaborou o levantamento fiscal, não separou os valores decorrentes das diversas operações do contribuinte, ou seja, não computou no rol das despesas apenas àquelas relacionadas às prestações de serviço tributadas pelo ICMS, quais sejam Fabricação de Estruturas Metálicas (2511-0/00), Fabricação de Esquadrias de Metal (25.12-8-00), como alega a recorrente na peça recursal à fl. 138, por exemplo, o Estoque Final de Matéria-Prima está arrolado no montante constante no Balanço Patrimonial (fl. 22) R\$ 109.219,77, ou seja, sem partilha.

Além disso, valores registrados no levantamento fiscal como aquisição de energia elétrica e combustíveis não correspondem aos lançados na EFD (fl. 20), na qual foram grafados nas quantias de R\$ 291.586,70 e R\$ 170.409,47, respectivamente, como também não identificamos na Escrita Contábil Digital os valores relativos ao Estoque Inicial de Matéria-Prima, Salários do Pessoal da Produção e Encargos Sociais, consequentemente, o crédito tributário ora analisado não merece prosperar, haja vista a incerteza e iliquidez de que se reveste.

**FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO
NA ESCRITA CONTÁBIL**

Cuidam os autos da acusação de *omissão de saídas de mercadorias tributáveis* decorrente da *falta de lançamento de notas fiscais de aquisição na escrita contábil*, nos meses de março, maio, junho, julho e setembro de 2015, de acordo com a denúncia posta à fl. 6.

A acusação em análise decorre da falta de registro nos livros próprios de nota fiscal, emitida em nome da autuada, tem por fundamento a presunção *juris tantum* de que as correspondentes aquisições se deram por meio de recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, nos termos do art. 646 do RICMS/PB, *in verbis*:

Nova redação dada ao art. 646 pelo art. 1º do Decreto nº 32.718/12 (DOE de 25.01.12).

Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimimento a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. (grifos nossos)

Por oportuno, é importante destacar que a supracitada redação do art. 646 do RICMS/PB foi posteriormente subdividida em incisos de acordo com o ato infracional cometido, conforme reprodução abaixo, no entanto, sem modificar o seu teor, *ipsis litteris*:

Nova redação dada ao art. 646 pelo art. 1º do Decreto nº 33.047/12 (DOE de 23.06.12).

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

I – o fato de a escrituração indicar:

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

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

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

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

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

Dessa maneira, são afrontados os artigos 158, I e 160, I, do supracitado regulamento, *in verbis*:

Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1 – A, Anexos 15 e 16:

I - sempre que promoverem saída de mercadorias.

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias.

Em face da norma vigente acima transcrita, vê-se que a imposição tributária está alicerçada em presunção, ou seja, a legislação de regência determina que a falta de contabilização e/ou registros de notas fiscais de aquisição autoriza a presunção de omissão das saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, fato apoiado em notas fiscais emitidas por terceiros, destinadas a ora recorrente e não escrituradas.

Desse modo, constatado que a ora recorrente pratica minimamente as saídas de produtos acabados, visto ser sua atividade principal a prestação de serviço de industrialização por encomenda em harmonia com projeto arquitetônico e destinada a obra certa, consoante cópias de contratos colacionados aos autos e notas fiscais (NF-e) registradas na EFD no exercício de 2015, não é razoável impor a acusação de presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis decorrente da falta de lançamento de notas fiscais de aquisição na escrita contábil, fundamentada no inciso IV do art. 646 do RICMS/PB, vez que, em 2015, sua atividade dominante foi prestação de serviço de industrialização por encomenda.

Em vista do exposto, não vislumbramos a possibilidade de ocorrência de saídas de mercadorias tributáveis, visto ser a atividade dominante prestação de serviço de industrialização por encomenda, por isso não é admissível a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, nos termos do art. 646, inciso IV, parágrafo único do RICMS/PB.

Destacamos que este entendimento encontra ressonância em decisões pretéritas deste órgão colegiado, segundo Acórdão nº 323/2019 da lavra do eminente Conselheira Gílvia Dantas Macedo, cuja ementa transcrevemos abaixo, *ipsis litteris*:

APURAÇÃO DO RESULTADO INDUSTRIAL. OMISSÃO DE SAÍDAS DE PRODUTOS TRIBUTÁVEIS. LAUDO REVISIONAL. TRANSFERÊNCIAS. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DO ICMS. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

A técnica do levantamento do resultado industrial não é aplicável para a apuração de omissão de vendas abaixo do preço de custo dos produtos acabados, com fulcro no art. 645 do RICMS/PB, culminando na falta de recolhimento do ICMS, quando verificado que as operações de saídas de mercadorias do contribuinte não se tratam de vendas, mas se referem, na integralidade, a operações de transferências para outras empresas do grupo, porquanto a hipótese de incidência prevista no referido artigo estabelecer que o valor das saídas será pelo menos igual ao custo dos produtos vendidos, não havendo, portanto, como se subsumir o fato à norma, suscitando a decretação da improcedência do crédito tributário denunciado na exordial. (grifos nossos)

Com esses fundamentos,

V O T O pelo recebimento dos recursos hierárquico, por regular, e voluntário, por regular e tempestivo, quanto ao mérito pelo desprovimento do primeiro e provimento do segundo, para reformar a sentença exarada na instância monocrática, julgando **IMPROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00000652/2020-33**, lavrado em 13 de abril de 2020, contra a empresa **INDÚTRIA E CONSTRUÇÕES VÃO LIVRE S.A.**, inscrita no CCICMS/PB sob nº 16.180.463-2, devidamente qualificada nos autos, desobrigando-a de quaisquer ônus decorrentes do presente feito fiscal.

Tribunal Pleno, sessão realizada por videoconferência, em 12 de novembro de 2021.

Larissa Meneses de Almeida
Conselheira Suplente

