

PROCESSO	- A. I. Nº 298951.0203/03-5
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- CASA DO AÇÚCAR EMPRESA DE ALIMENTOS LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JF nº 0263/01-03
ORIGEM	- IFMT-DAT/SUL
INTERNET	- 03.10.03

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0081-12/03

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. SAÍDAS DE MERCADORIAS ACOBERTADAS POR NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. MOAGEM E EMPACOTAMENTO DE AÇÚCAR. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Moagem e empacotamento de mercadoria para terceiro não constituem “serviços” sujeitos ao ISS. Trata-se de processos de industrialização-transformação e acondicionamento (RICMS/97, art. 2º, § 5º). Na industrialização de mercadorias para terceiros, por encomenda, é, em princípio, devido o imposto sobre o valor acrescido (RICMS/97, art. 2º, VI, c/c art. 59, II, “a”), porém o lançamento do tributo pode ser diferido, atendidas determinadas condições (art. 617). No caso em exame, por se tratar de açúcar, mercadoria que integra o regime de substituição tributária, tendo as operações anteriores sido documentadas em Notas Fiscais com pagamento do imposto por antecipação (regime de substituição tributária), está encerrada a fase de tributação (art. 356), de modo que as operações subsequentes não são mais tributáveis. Problema haveria se as operações anteriores não fossem documentadas, ou seja, se não houvesse comprovação da origem das mercadorias. Porém, no presente caso, em que o fisco apura as operações de saídas, estas não têm nenhuma relevância do ponto de vista do ICMS, pois o imposto está pago. O que houve foi apenas o descumprimento de obrigações acessórias. Convertido o lançamento do tributo em multa por descumprimento de obrigação acessória, com fundamento no art. 157 do RPAF/99. Acertada a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, inc. I, letra “a”, item 1, do RPAF/99, em razão daquele órgão proferir julgamento pela Procedência em Parte do Auto de Infração. O lançamento fiscal em questão foi formalizado em 21/02/2003, pela fiscalização do trânsito de mercadorias, imputando ao sujeito passivo a realização de operações tributáveis com saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais de Prestação de Serviço, fazendo-se a exigência de ICMS no valor de R\$42.712,50 mais multa de 100%.

O autuado defendeu-se alegando que o fisco cometeu “erro de fato”, ao transformar serviços em operações tributáveis, aplicando o preço da pauta fiscal como se tratasse da primeira operação realizada por produtores. Juntou cópias de documentos fiscais emitidos pelos fornecedores da mercadoria, para provar que o ICMS fora antecipado, pois se tratava de operações com açúcar (documentos de fls. 45 a 47 do PAF). Explicou que a sua empresa faz moagem e empacotamento daquele produto e na saída é emitida Nota Fiscal de Prestação de Serviço. Pediu que caso os fiscais autuantes não reconhecessem o erro, fosse determinada a realização de diligência por fiscal estranho ao feito e requereu a declaração de improcedência do Auto de Infração.

Em julgamento na 1ª JJF, o relator, José Bizerra Lima Irmão, discordou da alegação de “erro de fato” apresentada pela defesa, afirmando que na realidade o que houve foi erro de direito, em que incidiu o contribuinte na aplicação da legislação aos fatos ocorridos, levando o fisco, por sua vez, a também incorrer no erro da mesma natureza.

O eminente Julgador da 1ª Instância fez observar, em seu voto, que o que origina este caso é a desinformação, e em decorrência disso o autuado deve inclusive estar pagando ISS indevidamente à prefeitura do município.

Fez observar que o ISS é um tributo incidente sobre prestações de serviços e explica que a moagem e o empacotamento de mercadoria para terceiro não constituem “serviços” sujeitos ao ISS, mas trata-se de processo de industrialização, e que muitas empresas para fugirem ao IPI e ao ICMS, na industrialização de mercadorias, sonegam os dois impostos e terminam pagando indevidamente o ISS, como se estivessem prestando serviço.

Explica que no caso em questão, tanto a moagem quanto o empacotamento do produto constituem um processo de industrialização, pois segundo a legislação do IPI o empacotamento como todo e qualquer processo que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação, ou a finalidade do produto ou que o aperfeiçoe para o consumo, constitui um processo de industrialização.

Adiciona que a moagem e o empacotamento de açúcar não se enquadram em nenhum dos itens da Lista de Serviços do Decreto-lei nº 406/68, e que na Lista de Serviços, os únicos casos de operações similares sujeitos ao ISS dizem respeito a “objetos não destinados a comercialização ou a industrialização”.

Após o relato acima conclui que não é apropriada a emissão de notas fiscais de Prestação de Serviço no caso de moagem e empacotamento de açúcar, e que nestas operações o documento válido é a nota fiscal, prevista nas legislações do ICMS e IPI, passando a examinar se há ICMS a ser pago ou descumprimento de obrigação acessória.

Conclui que o caso em exame tem peculiaridades específicas, haja vista que, por se tratar de açúcar, mercadoria que integra o regime de substituição tributária, tendo as operações anteriores sido documentadas em nota fiscais, com pagamento do imposto por antecipação fica encerrada a fase de tributação, nos termos do art. 356 do RICMS (Regulamento do ICMS), de modo que as operações subseqüentes não são mais tributáveis. No entanto, embora não haja imposto a ser cobrado, fez observar que houve descumprimento de obrigações acessórias. E baseado no art. 157 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) propôs a conversão do lançamento do tributo em multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$46,00, prevista no art. 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96.

O Auto de Infração foi, então, julgado procedente em parte, por unanimidade.

VOTO

Os autuantes constataram omissão de saídas de 969 sacas de açúcar, em procedimento de auditoria de estoques, caracterizado pela utilização de notas fiscais de prestação de serviços utilizadas para acobertar as operações de remessa de açúcar. Exigiu-se o ICMS, quantificado-o pela pauta fiscal fixada pela Secretaria da Fazenda.

A empresa traz aos autos, ainda que por amostragem, notas fiscais comprovando a origem dos produtos, e documentos de arrecadação para demonstrar que o imposto fora pago por antecipação, afirmando que realizava apenas a moagem e o empacotamento do produto recebido, de forma que prestava serviços sujeitos à incidência do ISS municipal. Junta cópia do livro de apuração do imposto incidente sobre serviços. A essência dos fatos acima narrados não foi contestada na informação fiscal prestada pelo autuante, que cingiu-se a afirmar que procedeu auditoria de estoques em exercício em aberto, onde foi constatada omissão de saídas de sacas de açúcar, infração caracterizada pela utilização de notas fiscais de prestação de serviços para acobertar a circulação das mercadorias.

Em verdade, o autuado incidiu em erro de direito ao considerar que os processos de moagem e empacotamento dos produtos recebidos de terceiros, se sujeitavam à incidência do imposto municipal, em especial, pelo fato das mercadorias de destinarem a comercialização nas etapas subsequentes.

Acertada a fundamentação do relator da 1ª Instância ao enquadrar as citadas operações no campo de incidência do IPI e do ICMS, por tratar-se de processos de industrialização e beneficiamento. A moagem é um processo de transformação, pois a partir da matéria-prima (o açúcar granulado) é obtida uma espécie nova (o açúcar moído). O empacotado do produto também constitui um processo de industrialização. O empacotamento (acondicionamento), como todo e qualquer processo que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou que o aperfeiçoe para o consumo, constitui um processo de industrialização, à luz da legislação do IPI.

Portanto, não é apropriada a emissão de notas fiscais de prestação de serviços no caso em análise. Nestas operações o documento válido seria a nota fiscal, prevista na legislação do ICMS e do IPI. Essa seria a forma correta do contribuinte cumprir as obrigações acessórias, relacionada com os lançamentos fiscais.

Todavia, ainda resta examinar, neste Recurso de Ofício, se houve descumprimento de obrigação principal, ou seja, falta de pagamento de ICMS. A decisão da Junta de Julgamento Fiscal também não merece reforma quanto a esse aspecto. Conforme já ressaltado no voto que integra a Decisão recorrida, as operações realizadas pelo autuado se subsumem na regra contida no art. 4º, incisos VI e VII, que consideram ocorridos os fatos geradores do ICMS no momento:

- a) do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios; e

- b) da saída, de estabelecimento industrializador ou prestador de serviço, em retorno ao do encomendante ou para pessoa diversa por ordem do encomendante, de mercadoria submetida a processo de industrialização ou serviço que não implique prestação de serviço compreendido na competência tributária municipal, ainda que a industrialização não envolva aplicação ou fornecimento de qualquer insumo.

Determina, ainda, o RICMS/97, em seu art. 616 que nas saídas, em retorno real ou simbólico ao estabelecimento *de* origem, autor da encomenda, das mercadorias ou bens remetidos para industrialização prevalecerá a suspensão da incidência do imposto, no tocante ao valor originário das mercadorias, incidindo, porém, o tributo relativamente ao valor acrescido.

Já o art. 617 da norma regulamentar, prescreve que na hipótese estabelecida no art. 616, é diferido o lançamento do imposto, relativamente ao valor acrescido, para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, for por este efetuada a subsequente saída das mesmas mercadorias ou dos produtos resultantes de sua industrialização seguinte, desde que, cumulativamente:

- I - o autor da encomenda e o estabelecimento industrializador sejam situados neste Estado;
- II - as mercadorias sejam destinadas a comercialização ou a industrialização com subsequente saída tributada.

Essas regras, portanto, afastam a responsabilidade do autuado, quanto ao cumprimento de qualquer obrigação tributária relacionada a lançamento e pagamento de imposto sobre o valor acrescido já que o mesmo se encontra na condição de estabelecimento encarregado de proceder ao beneficiamento e a industrialização por conta e ordem de outrem e o mesmo, ao que revelam os documentos apensados aos autos, preenche as condições estabelecidas nas normas acima mencionadas. Mas não foi imputação de falta de recolhimento do tributo sobre valor acrescido a acusação constante da peça de lançamento e sim omissão de saída de mercadorias, apurada em procedimento de contagem de estoque, acusação esta que não procede.

Além dessas, considerações, o caso em exame envolve outras peculiaridades. São operações com mercadorias que integram o regime de substituição tributária, cujas etapas anteriores, documentadas pelas entradas, ensejam a constatação de que o imposto já foi pago antecipadamente e, dessa forma, está encerrada a fase de tributação (art. 356), de modo que as operações subsequentes não são mais tributáveis. O próprio julgador da 1ª Instância ressalta essa circunstância, provada nos autos, ao consignar que *“de acordo com o que informa a defesa – fato não negado na informação fiscal – a empresa Cerealista Padim Ltda. adquire açúcar granulado da indústria Zihuatan Brasil Açúcar e Alcool Ltda., através de notas fiscais, pagando o imposto pelo regime de antecipação (substituição tributária). Esse açúcar é moído e empacotado pelo autuado, que na saída emite nota fiscal de Prestação de Serviço”*.

No caso em exame, por se tratar de açúcar, mercadoria que integra o regime de substituição tributária, tendo as operações anteriores sido documentadas em notas fiscais com pagamento do imposto por antecipação (regime de substituição tributária), está encerrada a fase de tributação (art. 356 do RICMS), de modo que as operações subsequentes não são mais tributáveis. Problema haveria se as operações anteriores não fossem documentadas, ou seja, se não houvesse comprovação da origem das mercadorias.

Entretanto, embora não haja imposto a ser exigido do autuado, restou demonstrada a falta de cumprimento da legislação em relação às obrigações acessórias, relativamente à emissão das notas fiscais no momento da devolução das mercadorias beneficiadas. Acertada a Decisão do relator da Junta de Julgamento Fiscal, com arrimo no art. 157 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, ao converter o lançamento do tributo em descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96.

Todavia, o valor da multa deve ser reduzido para R\$40,00 em razão do que se encontra disposto no citado dispositivo legal.

Diante do exposto, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, pois a Decisão recorrida não merece reforma quanto ao mérito, cabendo apenas a retificação de ofício da multa por descumprimento de obrigação acessória.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298951.0203/03-5**, lavrado contra **CASA DO AÇÚCAR EMPRESA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento da multa de **R\$40,00**, prevista no art. 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96, redação dada pela Lei nº 7.753/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de Setembro de 2003.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO - RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS