

A. I. N° - 298951.0203/03-5
AUTUADO - CASA DO AÇÚCAR EMPRESA DE ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTES - ANANIAS JOSÉ CARDOSO FILHO e EDIJALMA FERREIRA DOS SANTOS
ORIGEM - INFAZ ITABUNA
INTERNET - 23.07.03

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0263/01-03

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). Os serviços tributáveis pelo ISS são, unicamente, os relacionados na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68. 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 subseqüentes 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. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado pela fiscalização do trânsito de mercadorias em 21/2/03, acusa a realização de operações tributáveis com saídas de mercadorias acobertadas por Notas Fiscais de Prestação de Serviço. ICMS lançado: R\$ 42.712,50. Multa: 100%.

O autuado defendeu-se alegando que o fisco cometeu um “erro de fato”, ao transformar serviços em operações tributáveis, aplicando o preço de pauta fiscal como se se tratasse da primeira

operação realizada pelos produtores. Juntou cópias de documentos fiscais emitidos pelos fornecedores da mercadoria, para provar que o ICMS foi antecipado. Explica que a sua empresa faz moagem e empacotamento de açúcar. O açúcar entra no moinho como açúcar granulado e sai moído. Na saída, é emitida Nota Fiscal de Prestação de Serviço, informando no corpo da mesma o número da Nota Fiscal de entrada do produto. Juntou por amostragem cópias dos documentos, dizendo não juntá-los em sua totalidade por ser uma grande quantidade, mas se coloca à disposição do fisco para qualquer verificação. Transcreve ementa de acórdão do TRF acerca da revisão de ofício da atividade administrativa do lançamento tributário em caso de erro de fato ou de direito. Pede que, caso os fiscais autuantes não reconheçam o erro, seja determinada a realização de diligência por fiscal estranho ao feito. Requer que se declare a improcedência do Auto de Infração.

A auditora designada para prestar a informação considera que as Notas Fiscais de Prestação de Serviços nas saídas de açúcar configuram a realização de “vendas da referida mercadoria com documentação fiscal idônea” (*sic*). Fala do critério adotado pelos fiscais na realização do levantamento quantitativo do estoque. Diz que houve preclusão do direito do sujeito passivo de apresentar novas provas além das apresentadas na defesa. Considera provada a infração. Opina pela manutenção do procedimento.

VOTO

Pelos elementos constantes nestes autos, fica patente que o autuado faz a moagem e empacotamento de açúcar para terceiro. 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 Álcool 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.

A defesa alega que o fisco teria incorrido em erro de fato. Discordo. O que houve foi erro de direito, ou seja, erro na aplicação do direito aos fatos reais, por parte do contribuinte, levando o fisco a por sua vez também incorrer em erro da mesma natureza.

O que vejo neste caso é pura desinformação, e em decorrência disso o autuado deve inclusive estar pagando ISS indevidamente à prefeitura de Itabuna. O ISS é um tributo incidente sobre prestações de serviços. O autuado, supondo que ao moer e empacotar o açúcar para a Cerealista Padim Ltda. estaria prestando um serviço, emite Nota Fiscal de Prestação de Serviço e destaca o tributo municipal.

Ocorre que a moagem e o empacotamento de mercadoria para terceiro não constituem “serviços” sujeitos ao ISS. Trata-se de *processos de industrialização*. Muitas empresas, para fugirem ao IPI e ao ICMS na industrialização de mercadorias, terminam sonegando os dois tributos, e pagando indevidamente ISS, como se estivessem prestando serviços.

No caso em apreço, 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.

As pessoas pensam que estão prestando um serviço sempre que fazem algo para outrem. Porém o conceito de serviço no âmbito fiscal é um conceito técnico-jurídico. Serviço não é qualquer trabalho, obra, função, expediente, tarefa ou ocupação que cada pessoa, subjetivamente, entenda como sendo serviço. Para fins de tributação, serviço é, unicamente, aquilo que a lei específica define como tal.

Existem serviços que são tributáveis pela União – lei federal determina o campo de incidência do tributo próprio.

Outros serviços são tributáveis pelos Estados e pelo Distrito Federal – a lei de cada ente tributante traça o perfil da incidência tributária.

Os demais tributos de qualquer natureza são de competência dos Municípios – no entanto, apesar da expressão “qualquer natureza”, não é todo e qualquer serviço que é tributável pelo ISS, mas apenas aqueles que se encontrem *expressamente* descritos na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, com suas alterações posteriores.

A descrição do fato gerador do ISS é feita no art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68:

“Art. 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de *serviço constante da lista anexa*.” (o grifo é meu).

A moagem e o empacotamento de açúcar não se enquadram em nenhum dos itens da Lista de Serviços do Decreto-Lei nº 406/68. Na lista de serviços, os únicos casos de “beneficiamento”, de “acondicionamento” e de “operações similares” sujeitos ao ISS dizem respeito a “objetos *não destinados* a comercialização ou industrialização”. A *contrario sensu*, quando o beneficiamento ou acondicionamento se referem a objetos “*destinados* a comercialização ou industrialização”, não incide ISS.

Fiz esses comentários para demonstrar que não é apropriada a emissão de Notas Fiscais de Prestação de Serviço no caso de moagem e empacotamento de açúcar. Nestas operações, o documento válido é a Nota Fiscal, prevista na legislação do ICMS e do IPI.

Passo agora a examinar se no presente caso há ICMS a ser pago, ou se houve apenas o descumprimento de obrigação acessória.

No campo de incidência do ICMS incluem-se alguns serviços, a saber:

1. as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
2. as prestações de serviços de comunicação;
3. os serviços que envolvam operações com mercadorias:
 - 3.1. não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - 3.2. compreendidos na competência tributária dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente os sujeitar à incidência do imposto estadual.

A moagem e o empacotamento de açúcar são “serviços”, ou, melhor dizendo, são processos industriais que se enquadram no subitem 3.1, acima: constituem serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. A esta conclusão chego por interpretação da Lista de Serviços a *contrario sensu*: como são tributáveis pelo ISS os serviços de “beneficiamento”, “acondicionamento” e outros “processos similares” em se tratando de “objetos *não destinados* a comercialização ou industrialização”, conseqüentemente não são tributáveis pelo tributo

municipal os bens sujeitos àqueles processos, quando se tratar de objetos “*destinados a comercialização ou industrialização*”.

Essa interpretação tem arrimo na regra do art. 4º, incisos VI e VII, da Lei nº 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia. Prescreve o art. 4º:

“Art. 4º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

.....

VI - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios mas com indicação expressa da incidência do imposto de competência estadual, como definida na lei complementar aplicável;

VII - 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;”

A redação do inciso VII, acima, é de clareza meridiana: é devido ICMS na saída, de estabelecimento industrializador (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.

No Regulamento do ICMS, essa regra é reproduzida no art. 2º, VI, que, além de repetir os precisos termos da lei, especifica didaticamente em suas alíneas quais são as situações em que se dá a incidência do tributo estadual na saída de estabelecimento industrializador (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. Importa aqui a alínea “a” do inciso VI do art. 2º: incide ICMS em se tratando de objetos destinados a industrialização e comercialização *que tenham sido submetidos a* recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres.

Por fim, assinalo que o Regulamento do ICMS, no art. 2º, § 5º, define como *processos de industrialização* a transformação (moagem) e o acondicionamento (empacotamento) de quaisquer produtos.

Em conclusão, no caso em análise, na saída dos produtos moídos ou empacotados pelo autuado para terceiro, por encomenda, é devido, em princípio, o ICMS, sobre o *valor acrescido*, nos termos do art. 59, II, “a”, do Regulamento.

A industrialização de mercadorias para terceiros, por encomenda, é submetida a uma série de regras, que vão do art. 615 ao art. 626, havendo possibilidade de aplicação de *diferimento* ou de *suspensão* da tributação. Só para exemplificar, destaco que, nas operações internas, quando a mercadoria se destina a comercialização ou industrialização, há diferimento do imposto. Ou seja, é, em princípio, devido o imposto (art. 2º, VI), porém o Regulamento prevê a possibilidade de o lançamento do tributo ser diferido, atendidas determinadas condições (art. 617).

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 Notas Fiscais com pagamento do imposto por antecipação (regime de substituição tributária), está encerrada a fase de tributação, nos termos do art. 356 do Regulamento, de modo que as operações subseqüentes não são mais tributáveis.

O autuado faz a moagem e empacotamento de açúcar para terceiro. 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.

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 foi pago antecipadamente.

No entanto, embora não haja imposto a ser cobrado, cumpre observar que houve descumprimento de obrigações acessórias. Com base no art. 157 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, proponho a conversão do lançamento do tributo em multa por descumprimento de obrigação acessória.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298951.0203/03-5**, lavrado contra **CASA DO AÇÚCAR EMPRESA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo o autuado ser intimado para efetuar o pagamento da multa de **R\$ 46,00**, prevista no art. 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de julho de 2003.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA