

A. I. N ° - 146548.0905/06-7  
AUTUADO - VOITH PAPER MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - HAMILTON DE OLIVEIRA DOS REIS  
ORIGEM - INFAS TEIXEIRA DE FREITAS  
INTERNET - 07. 08. 2008

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0257-01/08**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. **b)** BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo ou ao ativo immobilizado do estabelecimento. Com base em documentação acostada pelo sujeito passivo foi reduzido o montante do débito referente às duas imputações, através de revisão fiscal. Infrações parcialmente comprovadas. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O autuado não elidiu a imputação, que restou totalmente caracterizada. Rejeitadas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 27/09/2006, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 119.334,72, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses janeiro a dezembro de 2001, janeiro a dezembro de 2002, janeiro a dezembro 2003 e de janeiro a abril e junho a agosto de 2004, sendo exigido imposto no valor de R\$ 24.094,30, acrescido da multa de 60%;

02 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo immobilizado do próprio estabelecimento, nos meses fevereiro a julho, setembro, novembro e dezembro de 2001, abril e outubro a dezembro de 2002, fevereiro, abril, maio e outubro de 2003, janeiro, abril a junho, agosto e setembro de 2004, exigindo imposto no valor de R\$ 22.041,32, acrescido da multa de 60%;

03 – deixou de recolher o ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços, por falta de lançamento de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a abril e junho a dezembro de 2001, janeiro a dezembro de 2002, janeiro a dezembro de 2003 e janeiro a setembro de 2004, sendo exigido imposto no valor de R\$ 73.199,10, acrescido da multa de 70%. Consta que o contribuinte deixou de discriminar nos documentos fiscais de saída (notas fiscais de retorno e notas fiscais de prestação de serviço) peças e partes aplicadas na manutenção e recondicionamento de equipamentos utilizados na indústria de celulose.

Na “Descrição dos Fatos” é informado que o procedimento fiscal decorreu de decisão do Acórdão CJF nº 0195-12/06, concernente ao Auto de Infração nº. 146548.1201/04-7.

No Anexo I, fls. 43 a 1.341, foram acostados os elementos correspondentes ao processo SIPRO nº 244335/2004-9, composto pelas seguintes peças:

01 – Auto de Infração nº. 146548.1201/04-7 e seus anexos (fls. 45 a 1.005);

02 – impugnação (fls. 1.008 a 1.176);

03 – informação fiscal (fls. 1.179/1.180);

04 – diligência (fls. 1.185 a 1.261);

05 – Acórdão JJF nº. 0029-02/06 (fls. 1.307 a 1.312), através do qual o Auto de Infração foi julgado nulo, considerando que a exigência fiscal foi realizada em desacordo com a legislação tributária, em virtude de o levantamento fiscal estar em desacordo com o teor da acusação fiscal;

06 – Acórdão CJF nº. 0195-12/06 (fls. 1.324 a 1.329), por meio do qual foi mantida a decisão de primeira instância.

O autuado, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação às folhas 1.343 a 1363 (vol. V), suscitando como primeira preliminar de nulidade a prescrição do crédito tributário referente ao período compreendido entre 1º/01/2001 e 15/10/2001, sob o entendimento de que tendo tomado conhecimento do Auto de Infração em 16/10/2006, a prescrição teria como marco inicial 16/10/2001, visto que haviam transcorrido mais de cinco anos do auto-lançamento, o que resultaria na improcedência da cobrança anterior àquela data.

Transcrevendo os artigos 156, inciso V e 174, do CTN – Código Tributário Nacional, além do art. 966 do RICMS/97, argui descaber a cobrança do crédito por via administrativa ou mesmo ação executória, devido à ocorrência da prescrição. Requer, desse modo, que seja acolhida a preliminar suscitada, com o reconhecimento da prescrição ocorrida e a consequente inexigibilidade do pagamento do débito apurado relativo ao período anterior a 16/10/2001.

Argumenta que se está diante de coisa julgada. Transcreveu as ementas concernentes aos Acórdãos JJF 0029-02/06 e CJF 0195-12/06, referentes ao julgamento do Auto de Infração nº. 146548.1201/04-7, que fora lavrado contra si, com a mesma fundamentação da autuação agora em lide, e cujo resultado nas duas esferas deste CONSEF resultou unanimemente na nulidade do lançamento.

Afirma que o processo administrativo foi concebido como garantia do contribuinte contra a possibilidade da administração extrapolar seus limites de poder, o que significa dizer que as decisões administrativas favoráveis ao contribuinte têm, em relação ao fisco, força vinculante equivalente a coisa julgada em processo judicial, de acordo com o princípio da obediência.

Nesse sentido, transcreveu ementa referente ao RE nº. 68.253 – PR, proferida pela 1ª Turma do STF – Supremo Tribunal Federal. Assevera que o texto constitucional vigente assegura ao contribuinte que se defende em processo administrativo tributário, o contraditório e a produção de ampla defesa, com meios e recursos a ela inerentes. Ao prever o contraditório, a Constituição Federal exige que o ato administrativo se realize mediante relação jurídica processual, na qual direitos, faculdades e ônus existam tanto para a administração como para o contribuinte.

Citando o art. 37, *caput*, e § 6º da Constituição Federal de 1988, argui que as decisões de mérito favoráveis ao contribuinte em processo administrativo traduzem-se em direito subjetivo, representando direito adquirido, significando dizer que a “coisa julgada” não pode ser alterada por conveniência da administração, sob pena de responsabilidade e de violação do princípio da eficiência da administração. Afiança que em relação às decisões administrativas dos Conselhos de Contribuintes, a parte que deve e precisa ser garantida é o contribuinte.

Argumenta, assim, que por estar cabalmente demonstrada a ocorrência da coisa julgada tributária, impõe-se o cancelamento do Auto de Infração.

Visando dissipar quaisquer dúvidas quanto ao tipo e forma de serviço prestado, requer a realização de diligência no endereço onde os serviços são executados.

No mérito, salienta que pretende comprovar de maneira inequívoca que o Auto de Infração é totalmente insubsistente, desde quando a tipificação dos montantes exigidos, incluídos principal, juros e multas, é incompatível com a natureza dos serviços prestados e que sequer a classificação fiscal de sua atividade econômica chegou a ser contestada pelo autuante, fato que considera de extrema relevância.

Observa ter iniciado suas operações em 1997, tendo como única atividade a prestação de serviços, principalmente para a empresa Suzano Bahia Sul Papel e Celulose S/A, grande produtora de papel e celulose. Diz que apesar da atividade desenvolvida, está inscrita como contribuinte do ICMS, sempre cumprindo rigorosamente com suas obrigações fiscais. Enfatiza já ter sido fiscalizado em oito oportunidades pelos prepostos da SEFAZ/BA, destacando ter sido sempre ratificada a interpretação legal, assim como os procedimentos operacionais adotados.

Valendo-se do art. 100, incisos e seu § único do CTN, assevera que o entendimento firmado pelo STJ – Superior Tribunal de Justiça, de acordo com a ementa referente ao RESP nº. 215655-PR, é no sentido de se privilegiar o princípio maior da boa-fé, nos casos de recolhimentos reiterados de ISS, o que se caracteriza como costume. Afirma que o autuante, ao deixar de considerar o referido princípio, apontou infrações inexistentes objeto do Auto de Infração em lide.

Em seguida, o autuado apresenta esclarecimentos referentes às infrações que lhe foram atribuídas.

Infração 01 – argui que durante a apuração do ICMS, ao identificar as hipóteses previstas no art. 541, inciso V, alínea “a” do RICMS/97, ou seja, de aquisição de material de uso ou consumo em operações interestaduais, procedeu o devido recolhimento, de acordo com os DAEs - documentos de arrecadação estadual - acostados à impugnação.

Assevera que o autuante lançou de forma indevida, no Demonstrativo de Uso e Consumo, notas fiscais referentes a retornos, remessas e brindes (Planilha 1 – fl. 1.414) e a aquisições de peças para aplicação nos serviços de recondicionamento (Planilha 2 – fl. 1.415), o que torna improcedentes as cobranças do ICMS relativo à diferença de alíquota, salientando que as aquisições de peças para aplicação em serviços de recondicionamento foram objeto de recolhimento do ISS.

Infração 02 – alega que o autuante se equivocou ao classificar como operações de compras ou transferências para o ativo imobilizado, operações sem incidência do ICMS, concernentes a retornos e remessas, CFOP 2.915 e 2.949 (Planilha 3 – fl. 1.423) e a aquisições de peças para aplicação nos serviços de recondicionamento, CFOP 2.154 (Planilha 4 – fl. 1.424), conforme notas fiscais de entrada anexadas, o que acarretou cobrança indevida do imposto relativo à diferença de alíquota. Frisa que em relação às notas fiscais de aquisição de peças para aplicação em serviços de recondicionamento recolhera o ISS devido.

Infração 03 – salienta que a fiscalização incorreu em equívoco ao classificar de maneira indistinta algumas das operações como tendo a natureza de peças aplicadas nos serviços, quando, na realidade, se referiam a retornos, remessas e brindes. Diz que o autuante errou ao cobrar indevidamente o ICMS relativo à diferença de alíquotas, desde quando o imposto correspondente às notas fiscais de entrada (Planilha 5 – fl. 1.435) já houvera sido recolhido, conforme comprovantes juntados à defesa.

Observa que em momento algum deixou de efetuar os lançamentos a que estava obrigado, inclusive com o destaque do imposto devido (ISS), de acordo com as cópias das notas fiscais de saída/prestação de serviço e dos livros Registro de Saída e Registro de Prestação de Serviços. Frisa que tanto o ISS como o ICMS devido nas operações de aquisição de uso e consumo e ativo imobilizado foram regularmente recolhidos, conforme comprovam as cópias dos DAMs e DAEs ora juntados, sendo descabida a cobrança de qualquer valor adicional.

Aduz que de acordo com os transcritos artigos 7º, inciso I e 6º, inciso XIV, alínea “g” do RICMS/97, não é devido o ICMS referente à diferença de alíquota pelo prestador de serviços, bem como não incide esse imposto nas saídas ou fornecimentos de estabelecimento prestador de serviço, de material utilizado na prestação do serviço.

Afirma que a Lei Complementar 56/87 inseriu em alguns itens da Lista de Serviços as ressalvas, esclarecendo quais os serviços nos quais ocorreria a incidência do ISS e do ICMS na aplicação de peças, partes ou fornecimento de mercadorias ou materiais, explicitando quais as situações que podem ser encontradas: os serviços sem ressalva ficam sujeitos exclusivamente ao ISS, mesmo que ocorra fornecimento ou aplicação de mercadorias e materiais; os serviços com ressalva ficam sujeitos ao ISS e ao ICMS, este em relação às peças e demais materiais; já o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não elencados na lista fica sujeito apenas ao ICMS.

Em seguida, relaciona os serviços com ressalva, constantes da referida lista, que se referem aos seguintes códigos: 32, 34, 38, 42, 68, 69, 70 e 99.

Salienta que o serviço relacionado no transrito item 14.05 foi colocado no campo de incidência exclusiva e sem ressalvas, ficando sujeito apenas ao ISS, mesmo que a prestação envolva fornecimento de mercadorias e materiais ou aplicação de peças e partes, conforme LC 116/03. Observa que a incidência do ISS se dá em qualquer das hipóteses nele contempladas, incluindo o serviço prestado ao usuário final, como ocorre com o impugnante, que presta serviços para a Suzano Bahia Sul Papel e Celulose S/A, Aracruz Celulose S/A e outros consumidores finais dos equipamentos recondicionados.

Frisa que, para não restar dúvidas, se observa que no corpo das notas fiscais de prestação de serviço estão descritos os serviços prestados com o histórico: “serviço de recondicionamento: ...”.

O autuado alega que com base nessa argumentação e na redação do item 14.05 acima referido, não resta dúvida de que a atividade de recondicionamento de objetos de uso próprio dos encomendantes, caracteriza a materialidade da hipótese de incidência exclusiva do ISS, excluindo, por consequência, a do IPI e do ICMS, independentemente do emprego ou não de materiais adquiridos no mercado nacional.

Ressalta que notadamente nessa filial não desenvolve a atividade de comercialização ou industrialização, realizando apenas a prestação de serviços.

Transcreve as ementas relativas aos Acórdãos CJF 0272/01 e JJF 0065/99, deste CONSEF, que resultaram na descaracterização das infrações, relativas à prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos municípios, com fornecimento de materiais, argüindo que as referidas decisões dão respaldo à sua linha de defesa.

Diz que a aplicação desses materiais é condição ou requisito da produção do serviço, salientando, ainda, que os materiais não são mercadorias, porque não são bens móveis sujeitos ou destinados ao comércio. Argui que sempre que a prestação do serviço envolve aplicação de materiais, estes se dissolvem na própria atividade.

Alerta que se faz necessário a distinção entre materiais e mercadorias, sob o risco de confundir ISS com ICMS, além das inversões de competência tributária. Atenta para sua boa fé, afirmando que estando na certeza de estar cumprindo com suas obrigações tributárias corretamente perante o poder tributante competente, não deixaria de recolher o imposto. Transcreve o art. 541, inciso V, alínea “a” do RICMS/BA, que trata sobre a incidência do ICMS nas operações efetuadas pelo prestador do serviço.

Requer o cancelamento do Auto de Infração por falta de amparo legal, alegando que o mesmo transgrediu os artigos citados. Protesta, ainda, pela produção de todas as provas em direito permitidas, perícia e juntada de novos documentos no curso do processo.

O autuante prestou informação fiscal à fl. 1.802 (vol. VII), argüindo descaber a alegação de prescrição do crédito tributário, desde quando a lavratura do Auto de Infração referente aos exercícios de 2001 a 2004 está dentro do prazo previsto para a ação fiscal, e que somente a partir de janeiro de 2007 estaria prescrito o exercício de 2001.

No que se refere à argumentação concernente à coisa julgada, salienta que na própria ementa citada pela defesa, consta a determinação para que a Autoridade Fazendária instaurasse novo procedimento fiscal, tendo sido procedida nova ação fiscal, respaldada pela Ordem de Serviço nº. 515.435/06, que resultou na lavratura do Auto de Infração em lide.

Quanto ao pedido de diligência, manifesta o entendimento de que não existe nenhuma fundamentação em favor do pleito.

No mérito, esclarece que o contribuinte presta serviços de recondicionamento e manutenção de equipamentos, tipo cilindros, para a indústria de celulose, afirmando não haver exclusividade com a empresa Suzano Bahia Sul, haja vista que qualquer firma que disponha de equipamentos similares aos da indústria de celulose são, em potencial, clientes do impugnante. Quanto às fiscalizações realizadas no estabelecimento, aduz que o fato não prejudica esta ação fiscal, considerando que obedecido o prazo decadencial, as ações fiscais serão realizadas na medida em que se façam necessárias.

Acrescenta que tendo em vista que os argumentos defensivos visando descharacterizar a ação fiscal são os mesmos apresentados na defesa anterior, que culminou com a nulidade do Auto de Infração correspondente e considerando que a documentação referente ao processo anterior está anexada ao presente PAF, mantém as mesmas informações fiscais.

Sugere a manutenção, na íntegra, do Auto de Infração.

Considerando as alegações do autuado, quanto à existência dos seguintes equívocos apontados no levantamento conduzido pela fiscalização:

Em relação à infração 01: a) de que efetuara o recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota correspondente às aquisições de bens e materiais destinados ao uso e consumo, de acordo com cópias dos DAEs que acostou ao PAF; b) de que fora incluído indevidamente no Demonstrativo de Material de Uso e Consumo, notas fiscais referentes a retornos, remessas e brindes (planilha à fl. 1.414), bem como notas fiscais concernentes à aquisição de peças para aplicação nos serviços de recondicionamento (planilha à fl. 1.415);

Em relação à infração 02: no Demonstrativo do Ativo Imobilizado, teriam sido consideradas como compras ou transferências para o ativo imobilizado, operações referentes a retornos e remessas (planilha à fl. 1.423), além de aquisições de peças para aplicação nos serviços de recondicionamento (planilha à fl. 1.424);

Em relação à infração 03: a) teria ocorrido o lançamento indistinto de notas fiscais referentes a retornos, remessas e brindes, como se fossem correspondentes à aplicação de peças nos serviços realizados; b) não teriam sido observados os recolhimentos do ICMS referentes às notas fiscais lançadas na planilha de fl. 1.435, de acordo com os respectivos DAEs.

Esta 1<sup>a</sup> JJF (fls. 1.806/1807) deliberou que o processo fosse encaminhado à INFRAZ Teixeira de Freitas, para que o autuante ou outro preposto fiscal adotasse as seguintes providências:

- 01) procedesse informação fiscal consoante exige o art. 127, § 6º do RPAF/99, ou seja, com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação;
- 02) verificasse, *in loco*, em relação ao período alcançado pela autuação e com base na documentação fiscal acostada aos autos, bem como nos livros e documentos fiscais a serem apresentados pelo contribuinte mediante intimação, se procediam as argüições defensivas concernentes aos três itens da autuação, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos referentes a cada infração.

Em seguida, deveriam ser entregues ao autuado, cópia reprográficas dos novos demonstrativos anexados pelo diligente, bem como do termo de diligência, devendo ser informado ao autuado quanto ao prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, se manifestar nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante.

Em atendimento à diligência, Auditora Fiscal designada informou (fl. 1.810) que o autuado é um prestador de serviço de manutenção/recondicionamento de maquinários de grandes empresas da região, apresentando-se na posição 72 da Lei do ISS, como prestador de serviço. Como o contribuinte fornece peças, tornar-se-ia beneficiado, tendo em vista que a alíquota do imposto municipal é muito inferior à do ICMS, caso este imposto fosse apurado pelo regime normal. Considerando a grande quantidade de peças utilizadas e em decorrência do fato de a empresa não fazer estoque das mesmas, entende que o serviço não seja a parte mais relevante na atividade que desenvolve, dada a importância do componente concernente às peças aplicadas. Deste modo, argumenta que o contribuinte deveria estar enquadrado na posição 69 da Lei do ISS, sendo o serviço realizado tributado pelo ISS e as peças aplicadas tributadas pelo ICMS.

Quanto às infrações 01 e 02, realiza modificações nas planilhas no que se refere a brindes, retornos, remessas e às partes consideradas como peças e não como material para uso e consumo e ativo imobilizado. Através das planilhas 01 (fls. 1.811 a 1.822) e 02 (fls. 1.823/1.824), referentes a estas duas infrações, deduz os valores pagos através dos DAES apresentados pelo contribuinte.

Alega, entretanto, a impossibilidade, no que se refere à infração 03, de efetuar as adequações em relação à cobrança do imposto relativo às partes e peças aplicadas, tendo em vista que as notas fiscais de prestação de serviço não especificam as peças aplicadas em cada caso. Como não há estoque final de mercadorias, torna-se evidente que as mesmas foram comercializadas. Em vista disto, aplicou a margem de lucro de 20%, prevista no RICMS/BA e a alíquota do ICMS para as operações internas de 17%, concedendo crédito relativo a cada nota fiscal.

Tendo sido cientificado quanto ao resultado da diligência, o autuado se manifestou às fl. 1.843 a 1.846, aduzindo que na diligência fiscal não foi atendido o quanto solicitado pela 1<sup>a</sup>. JJF no item 01, considerando que não foi prestada pela Auditora Fiscal a informação em conformidade com o disposto no § 6º do art. 127 do RPAF/99, isto é, com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa, com fundamentação.

Salienta que apesar de alegado, não foi demonstrado que o impugnante esteja enquadrado na posição 72 da Lei do ISS. Observa que além das características próprias da atividade que desenvolve, sempre fez constar no corpo das notas fiscais de serviço a descrição “serviço de recondicionamento”, o que caracteriza indubitavelmente que é um prestador de serviços incluídos na lista de serviços alcançados pelo ISS. Como os equipamentos perdem sua capacidade de atender as necessidades dos clientes, estes solicitam a realização de serviços de condicionamento, sendo estes tributados apenas pelo ISS. Assevera que, de igual modo, não foi atendida a determinação constante do item 02 do termo de diligência, o que maculou de forma insofismável as informações prestadas na diligência fiscal.

Acrescenta que os dados constantes nas novas planilhas 01, 02 e 03 foram colhidos tão somente dos documentos juntados aos autos, não sendo suficiente para cumprir a determinação proferida pela 1<sup>a</sup>. JJF. Reitera os termos da defesa apresentada, pugnando pela anulação da autuação.

À fl. 1.848, a Auditora Fiscal diligente alega que o objetivo do contribuinte é meramente protelatório, de modo a impedir o julgamento conclusivo na esfera administrativa. Salienta que não tendo sido procurada pelo impugnante para pedir esclarecimentos ou entregar outros documentos diferentes daqueles constantes do processo, recorreu tão somente às cópias das notas fiscais acostadas aos autos, que se mostraram suficientes para atender a diligência solicitada.

Considerando as alegações do autuado de que a diligência anteriormente solicitada não foi cumprida em sua integralidade, não tendo sido observadas as determinações constantes dos itens 01

e 02, esta 1<sup>a</sup> JJF, em pauta suplementar (fl. 1.851), deliberou pelo envio do processo à ASTEC/CONSEF, para que diligente revisor a ser designado adotasse as seguintes providências:

01) verificasse os pontos abordados pela defesa em relação às três infrações, apresentando os devidos esclarecimentos;

02) verificasse, *in loco*, em relação ao período alcançado pela autuação e com base na documentação fiscal acostada aos autos, bem como nos livros e documentos fiscais a serem apresentados pelo contribuinte, se procediam as arguições defensivas concernentes aos três itens da autuação, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos referentes a cada infração, considerando, inclusive, os demonstrativos acostados às fls. 1.811 a 1.840.

Em seguida, deveriam ser entregues ao autuado cópias reprográficas dos novos elementos anexados pelo diligente, bem como do termo de diligência, devendo ser informado ao autuado quanto ao prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, se manifestar nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante.

Através do Parecer ASTEC nº. 039/2008 (fls. 1.853 a 1.857) o revisor Edgar Ferreira Pessoa Pereira esclarece que de acordo com informações constantes no INC/SEFAZ – Informações do Contribuinte, o autuado tem como atividade econômica principal 3314721, que se refere a “manutenção e reparação de máquinas e aparelhos para a indústria de celulose, papel e papelão”.

Através de verificação “*in loco*”, constatou que o estabelecimento atua na prestação de serviços de manutenção e recondicionamento de equipamentos industriais, enquadrando-se na Lista de Serviços (fls. 1.859 a 1.864) no item 14, subitem 14.01 – lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e descarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

Em seguida, indica de forma resumida a que se refere cada uma das infrações e quais os materiais relacionados com as imputações.

Acrescenta que no demonstrativo “auditoria fiscal – diferença de alíquota – aplicação de parte e peças” (fls. 27 a 39), para apurar a base de cálculo do imposto foi agregada a MVA de 20% sobre os valores das notas fiscais de aquisição, aplicando-se a alíquota de 17% e concedendo o crédito fiscal de 7% sobre o valor das mercadorias.

Salienta que nas notas fiscais de prestação de serviço, o autuado não discrimina as partes e peças utilizadas, nem emite notas fiscais relativas às saídas das mercadorias (partes e peças) aplicadas na prestação de serviços de manutenção de equipamentos industriais. Além disso, não discrimina no livro Registro de Inventário o estoque existente, como se verifica às fls. 85 a 92, onde consta apenas “nada a inventariar”.

Ressalva que a diligência solicitada às fls. 1.806/1.807 foi atendida, conforme fl. 1.810, quando foram efetuadas as exclusões referentes às três infrações, de acordo com as planilhas de fls. 1.811 a 1.822, 1.823/1.824 e 1.825 a 1.840.

Contesta a alegação do contribuinte de que se enquadra no item 14.05 da lista de serviços, considerando ter constatado que realmente são prestados serviços de manutenção e recondicionamento de maquinários de terceiros, no entanto está enquadrado no item 14.01, pois o item mencionado pelo impugnante se refere à realização de serviços em outros objetos, conforme se verifica na mencionada lista.

Concluindo, afirma que os ajustes pertinentes ao levantamento constam nas planilhas de fls. 1.811 a 1.822 (infração 01) e fls. 1.823/1.824 (infração 02).

Quanto à infração 03, argumenta que não ficou esclarecido se se trata de falta de registro de notas fiscais de saída ou de entrada, tendo em vista que o demonstrativo foi feito com base em notas

fiscais de entrada de material para uso e consumo, apurando a base de cálculo agregando a MVA de 20%, aplicando a alíquota interna e concedendo o crédito fiscal destacado nas notas fiscais.

Cientificado quanto ao teor do Parecer ASTEC nº 039/2008 e anexos, o autuado se manifestou às fls. 1.869 a 1.874, ressaltando que o Auditor Fiscal subscritor da diligência, de forma reiterada, não atendeu o quanto solicitado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal.

Salienta que em relação ao primeiro pedido da diligência, não foram apresentados os devidos esclarecimentos referentes aos pontos levantados pela defesa em relação às três infrações, limitando-se o Auditor Fiscal a repetir as informações apresentadas no resultado da diligência anterior, quando foram dadas respostas de forma incompleta.

Argumenta que, de igual modo, não foi atendida a segunda solicitação, desde quando, não foi prestada a informação fiscal com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos abordados na defesa, conforme requerido.

Acrescenta que tendo sido pleiteada na defesa a realização de diligência no local onde os serviços são executados, e tendo a mesma sido deferida pela 1ª JJF, o que serviria para dissipar as dúvidas remanescentes, no entanto nenhum Auditor Fiscal procedeu a vistoria na filial localizada no distrito de Itabatan, Município de Mucuri.

Assevera que não foi intimado, conforme determinara a diligência, no sentido de apresentar livros e documentos fiscais.

Observa que o diligente não conseguiu demonstrar que o recorrente não esteja enquadrado na posição 14.05 da LC nº. 116/03 (Lei do ISS). Afiança que além das características próprias de sua atividade, sempre fez constar no corpo das notas fiscais de serviço a descrição “serviço de recondicionamento”, o que caracteriza, indubitavelmente, que deve ser incluída no rol das atividades elencadas no referido item. Reitera que, tendo em vista o desgaste natural, decorrente da utilização do equipamento, diminuindo a capacidade de atendimento das necessidades dos tomadores de serviços, resta caracterizado que o mencionado serviço de recondicionamento deve ser tributado apenas pelo ISS.

Salienta que tendo em vista que as planilhas elaboradas pela Auditora Fiscal que atendeu à diligência anterior têm por base apenas os documentos juntados aos autos, é óbvio que não bastam para cumprir a determinação da 1ª JJF.

Afirma que a expressão “nada a inventariar”, verificada no livro Registro de Inventário ao final de cada exercício, deve-se ao fato de ter como atividade apenas a prestação de serviços, tendo em vista que os materiais adquiridos se prestam ao uso imediato no recondicionamento dos equipamentos, o que justifica a inexistência de estoque.

Esclarece que embora seja prestador de serviços de “recondicionamento de equipamento para a indústria de celulose”, não existe na classificação CNAE um código específico, correspondente a essa atividade, razão pela qual no documento juntado à fl. 1.858 [dados cadastrais na SEFAZ], consta o código de atividade 3314721 – “manutenção e reparação de máquinas e aparelhos para a indústria de celulose, papel e papelão” –, o que acha plenamente justificável.

Realça que a falta de descrição no corpo das notas fiscais de serviço, dos materiais empregados no recondicionamento, deve-se ao fato de o estabelecimento ter como única atividade a prestação de serviços.

Reitera todos os termos da defesa apresentada, pugnando pela anulação do Auto de Infração.

## **VOTO**

No caso em tela, foi exigido ICMS em decorrência da falta de recolhimento do imposto, sendo nas duas primeiras infrações em relação à diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso/consumo e ao ativo imobilizado do estabelecimento, enquanto que a terceira se refere à omissão de saídas, devido à falta de lançamento dos documentos fiscais nos livros próprios.

Observo que a presente autuação decorreu de nova ação fiscal sugerida pelo CONSEF à autoridade fazendária da jurisdição fiscal do contribuinte, através dos Acórdãos JJF 0029-02/06 e CJF 0195-12/06, que julgaram nulo o Auto de Infração nº. 146548.1201/04-7. Noto que o sujeito passivo, inclusive, pleiteou a nulidade da autuação em lide, alegando que este lançamento foi efetuado com a mesma fundamentação do anterior.

Não acato esse entendimento, tendo em vista que o primeiro Auto de Infração foi julgado nulo justamente por se referir a apenas uma infração, concernente a três situações distintas, ou seja, foi exigido o ICMS referente à diferença de alíquota, entretanto se faziam presentes as seguintes situações geradoras de cobrança do imposto: aquelas decorrentes da diferença de alíquotas nas aquisições de bens de consumo e destinados ao ativo immobilizado do estabelecimento, além daquela oriunda do fornecimento de partes e peças na prestação de serviços de recondicionamento. Já no presente lançamento, que decorreu da determinação contida nos julgados anteriores, as imputações foram distribuídas por três infrações, de acordo com as respectivas ocorrências. Assim, considerando que o Auto de Infração foi lavrado seguindo a determinação prevista no art. 21 do RPAF/99, não procede o pleito defensivo quanto ao seu julgamento pela nulidade.

Afasto, também, a alegação de que a “coisa julgada” não pode ser alterada, sob pena de responsabilidade e de violação do princípio da eficiência da administração, tendo em vista que em conformidade com o disposto no art. 173, inciso II do CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, somente se extingue após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anteriormente efetuado.

O autuado, em sua peça defensiva, suscitou a improcedência de parte dos créditos exigidos através do Auto de Infração, sob a alegação de que teria ocorrido a decadência do direito de lançamento do crédito tributário pela Fazenda Pública.

Verifico que essa alegação se baseou no entendimento de que a contagem do prazo para constituição do crédito tributário de ofício, nesse caso, deveria ter como marco inicial para verificação da decadência a data de ciência da lavratura do Auto de Infração. Entendo razão não assisti-lo. Em primeiro lugar, as regras do art. 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97, prevêem que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em segundo lugar, a incidência da regra do art. 150, § 4º do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não ocorre no caso presente, conforme explicitado acima. Na questão em análise, o prazo para a contagem referente ao período objeto do questionamento (1º/01/2001 a 15/10/2001) iniciou-se em 01/01/2002, com prazo final em 31/12/2006. Como a ação fiscal se iniciou em 26/09/2006, data de emissão do Termo de Início de fiscalização e o lançamento ocorreu em 27/09/2006, não há o que se falar em decadência.

Ressalto, ainda, que tem sido esse o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, sendo que, deste último, transcrevo parte do voto do ilustre relator Fernando Antônio Brito de Araújo:

*“Inicialmente rejeito a preliminar de decadência do direito da Fazenda Pública do Estado da Bahia de constituir os créditos tributários relativos ao período de janeiro a junho de 1999, visto que o artigo 965 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, prevê que o aludido direito extingue-se no prazo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso concreto, o citado prazo iniciou-se em 1º de janeiro de 2000 e seu termo ocorreu em 31 de dezembro de 2004, sendo que o Auto de Infração foi lavrado em 29 de junho de 2004, portanto antes de operar a decadência.”*

No mérito, constato que através das infrações 01 e 02 foi exigido o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, correspondente a materiais e bens destinados respectivamente ao consumo e ao ativo imobilizado do estabelecimento. Vejo que essas infrações estão previstas no art. 1º, § 2º, inciso IV, bem como no art. 5º, inciso I do RICMS/97, estando devidamente caracterizadas nos autos.

Quanto à alegação do autuado de que, com base nos artigos 7º, inciso I e 6º, inciso XIV, alínea “g” do RICMS/97, não caberia a cobrança do ICMS referente à diferença de alíquota por ser prestador de serviços, não acato esse pleito, tendo em vista que o impugnante se encontra cadastrado na SEFAZ/BA com o código de atividade econômica principal 3314721, relativo à “manutenção e reparação de máquinas e aparelhos para a indústria de celulose”, que corresponde na Lista de Serviços a que se refere a Lei Complementar nº. 116/03, ao 14, subitem 14.01, cujos fornecimentos de peças e partes empregadas ficam sujeitas ao ICMS. Ressalto que, desta forma, fica descaracterizada a argumentação de que estaria enquadrado no subitem 14.05, tendo em vista a falta de pertinência com os serviços praticados.

O sujeito passivo, na peça de defesa, discordou da exigência do imposto concernente a essas duas imputações, apresentando vários argumentos, bem como a documentação correspondente, contrapondo-se aos cálculos realizados em relação a alguns itens dessas duas infrações. Foram apresentados, além disso, os comprovantes do pagamento parcial dos valores apontados nessas duas imputações. Vejo que em atendimento à primeira diligência solicitada pela 1ª JJF, a Auditora Fiscal que procedeu à análise da mencionada documentação realizou os ajustes pertinentes, excluindo os dados concernentes a brindes, retornos e remessas, tendo refeito os demonstrativos correspondentes, inclusive com a dedução dos valores que efetivamente haviam sido recolhidos pelo contribuinte. Os novos demonstrativos se encontram acostados respectivamente às fls. 1.811 a 1.822 e 1.823/1.824. Concordo com os novos valores apontados, tendo em vista que encontrados de acordo com as orientações oriundas de decisão em pauta suplementar da 1ª JJF, quando os montantes dos valores remanescentes foram modificados para R\$ 13.361,86 (infração 01) e R\$ 8.092,36 (infração 02). Desta forma, estas duas infrações ficam mantidas de forma parcial, conforme planilhas que apresento em seguida. Acrescento que apesar da alegação defensiva de que na revisão procedida em relação a essas duas infrações somente foi considerada a documentação constante dos autos, assevero que o contribuinte dispôs de diversas oportunidades, porém não apresentou nenhum elemento novo, que pudesse implicar em mudanças nos novos resultados apresentados.

PERÍODO	INFRAÇÃO 01	INFRAÇÃO 02
01/2001	47,13	-
02/2001	337,57	-
03/2001	217,12	83,85
04/2001	171,86	1.872,32
05/2001	166,00	236,79
06/2001	372,84	-
07/2001	406,92	-
08/2001	245,25	-
09/2001	666,99	164,16
10/2001	58,24	-
11/2001	395,40	-
12/2001	829,13	27,90

01/2002	18,73	-
02/2002	152,42	-
03/2002	267,67	-
04/2002	397,46	375,00
05/2002	230,36	-
06/2002	35,84	-
07/2002	201,78	-
08/2002	250,01	-
09/2002	110,29	-
10/2002	777,00	252,00
11/2002	187,13	48,30
12/2002	209,20	30,00
01/2003	37,85	-
02/2003	124,32	116,79
03/2003	367,91	-
04/2003	106,72	220,00
05/2003	817,72	150,00
06/2003	329,67	-
07/2003	285,74	-
08/2003	129,60	-
09/2003	237,21	-
10/2003	0,69	73,96
11/2003	468,18	-
12/2003	1.026,66	-
01/2004	1.307,25	1.759,57
02/2004	106,02	-
03/2004	327,24	-
04/2004	-	300,00
05/2004	-	710,00
07/2004	111,56	-
08/2004	825,18	671,72
09/2004	-	1.000,00
<b>TOTAIS</b>	<b>13.361,86</b>	<b>8.092,36</b>

No caso da infração 03, a exigência fiscal teve como suporte o fato de que o contribuinte fornece peças durante a prestação de serviços de recondicionamento de equipamentos, sem tributar as saídas

dessas mercadorias pelo ICMS. Constatou que na realização do levantamento, a fiscalização ficou impossibilitada de efetuar o roteiro do levantamento quantitativo da forma como esse procedimento é normalmente adotado, tendo em vista que o contribuinte não efetiva os lançamentos correspondentes ao seu estoque no livro Registro de Inventário, além do que não são consignados nas notas fiscais os dados correspondentes às saídas das mercadorias, situações estas admitidas pelo contribuinte, sob a alegação de que os materiais são utilizados de forma imediata no recondicionamento dos equipamentos.

Desse modo, o autuante utilizou-se dos elementos disponíveis, quais sejam, as notas fiscais de aquisição de cada período, aplicando uma MVA (margem de valor adicionado) de 20% sobre os valores de aquisição das mercadorias e concedendo os créditos fiscais correspondentes às entradas das mercadorias. Ademais, na situação da lide se verificou a impossibilidade de apurar o montante do débito pelo regime normal, tendo em vista que as notas fiscais de prestação de serviços não especificam os materiais aplicados em cada prestação de recondicionamento praticada pelo autuado. Acrescento que a despeito de o impugnante alegar que os Auditores Fiscais não atenderam a todos os termos determinados nas duas diligências, os respectivos resultados lhes foram entregues, quando foi concedido o prazo de 10 (dez) dias, para que ele se pronunciasse a respeito, o que ocorreu, entretanto não foram trazidos aos autos quaisquer elementos que pudessem oferecer os subsídios necessários à realização de qualquer alteração dos resultados apurados quando da ação fiscal, em relação a esta imputação. Desta forma, mantenho a infração 03 em sua integralidade.

Voto pela procedência parcial do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 146548.0905/06-7, lavrado contra **VOITH PAPER MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$94.653,32**, acrescido das multas de 60% sobre R\$21.454,22 e 70% sobre R\$73.199,10, previstas nos incisos II, alínea “f” e III do art. 42 da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de julho de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR