

**PROCESSO** - A. I. Nº 276473.0603/08-5  
**RECORRENTE** - SISTEMI CONSTRUÇÕES E MONTAGENS LTDA. (SITERMI)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0336-01/09  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 05/10/2010

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0323-11/10

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. MERCADORIAS DESTINADAS AO EMPREGO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. É indevida a exigência de recolhimento de ICMS por antecipação nas aquisições de mercadorias utilizadas na prestação de serviços e na manutenção de veículos e equipamentos que se destinam à locação. Superadas as preliminares suscitadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JFJ nº 0336-01/09), que concluiu pela Procedência integral do presente Auto de Infração, lavrado em 27/06/2008, para exigir do sujeito passivo o imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 88 e 89 [constantes do inciso II do art. 353 do RICMS/97], nos meses janeiro a dezembro de 2006, janeiro a outubro de 2007, janeiro e fevereiro de 2008 – ICMS de R\$88.267,86, acrescido da multa de 60%.

A Junta de Julgamento Fiscal, inicialmente, rejeitou as preliminares suscitadas, sob os seguintes argumentos:

- a) encontram-se nos autos os elementos probatórios quanto à materialidade e à autoria do ilícito tributário, uma vez que restou provado por meio de diligência realizada a pedido da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que os produtos em questão se referem a peças automotivas destinadas a veículos de pequeno porte, fato este que descaracteriza a alegação defensiva de que se destinariam ao uso em equipamentos e máquinas pesadas utilizados na prestação do serviço de transporte e movimentação de madeira;
- b) é impertinente a alegação de que os dispositivos relativos ao enquadramento da infração e da multa se encontram equivocados, haja vista que a imputação decorreu do fato de o contribuinte se utilizar de inscrição estadual na condição de especial, para adquirir mercadorias para comercialização, sem proceder ao recolhimento do tributo devido, não fazendo sentido a argumentação de que se refeririam a bens de uso e consumo na prestação de serviços;
- c) a descrição dos fatos e a sua capitulação legal estão condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, salientando que se encontram perfeitamente demonstrados nos papéis de trabalho elaborados pela fiscalização os cálculos realizados, os quais foram efetivados para cada nota fiscal objeto da ação fiscal, inexistindo a alegada falta de clareza. Ademais, foi obedecido o devido processo legal, tendo o impugnante exercido a ampla defesa e o contraditório, estando o processo revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação dos princípios que regem o direito administrativo fiscal
- d) o procedimento fiscal atende às determinações previstas no : qualquer ofensa aos princípios constitucionais ou às disposições

que, o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

No mérito, ressaltou que, em face da argumentação do contribuinte de que os produtos arrolados pela fiscalização se destinariam ao seu ativo imobilizado e ao uso e consumo na aplicação de máquinas e equipamentos pesados, utilizados no serviço de transporte e movimentação de madeiras, e considerando que se tratava de grandes quantidades de mercadorias, e que, pela sua descrição tinham características de peças a serem aplicadas em veículos automotores, a 1ª JFJ converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, para que tais fatos fossem esclarecidos, visando possibilitar um julgamento justo e em conformidade com a real destinação dos produtos.

Verificou que o Auditor Fiscal designado trouxe aos autos informações bastante elucidativas, ressaltando ter comprovado que o autuado presta serviços de locação de máquinas e equipamentos, entretanto foi cientificado pelo responsável pelo setor fiscal da Suzano Bahia Sul Papel e Celulose S.A., na qual o impugnante presta serviços, que as mercadorias acobertadas pelas notas fiscais objeto do levantamento não circulam nessa empresa e que não tem nenhum controle sobre as operações efetuadas pelo autuado, que é o responsável pela manutenção dos equipamentos.

Disse, ainda, que, segundo a diligência, as notas fiscais em questão se referem a diversas mercadorias, a exemplo de CD player, antenas, alarmes, caixas de som, cones sincronizadores, dentre outros, todos utilizados em veículos de pequeno porte, concluindo que tais produtos se destinam à comercialização.

Diante desse resultado, a JFJ entendeu que restou comprovado o acerto da fiscalização ao exigir o pagamento do ICMS atinente à antecipação tributária das referidas mercadorias, haja vista que o autuado as adquire para revenda, sem efetuar o pagamento do tributo em nenhum momento, seja por antecipação na entrada, seja quando das saídas dos produtos, desde quando, de acordo com as conclusões que se extrai dos elementos disponíveis nos autos, sequer emite notas fiscais em relação a tais operações.

A JFJ chegou, ainda, a uma segunda conclusão: apesar de uma pequena parte das mercadorias não se encontrar subordinada à antecipação tributária, mesmo em relação a esses produtos está correta a exigência do imposto, haja vista que foram adquiridas com o intuito de comercialização e em momento algum o impugnante efetua o recolhimento do tributo devido.

No que se refere à insurgência do impugnante quanto ao fato de não ter sido juntada ao processo nenhuma nota fiscal de venda, ressaltou que, desde quando tais documentos, se acaso existissem, seriam de sua posse, caberia a ele apresentá-los e que tal ausência não prejudica o lançamento, uma vez que as notas fiscais de compra, que correspondem a mais de duzentos documentos fiscais de aquisição, concernentes a uma substancial quantidade de peças de uso automotivo, são bastantes para caracterizar definitivamente que o autuado se utilizava de sua condição de contribuinte especial para adquirir e comercializar mercadorias sujeitas à antecipação do ICMS, sem efetuar o recolhimento do imposto devido.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 539/543, no qual repete, *ipsis literis*, a defesa ofertada anteriormente, argumentando que atua no ramo de locação de máquinas e equipamentos pesados, encontrando-se estabelecido há mais de vinte anos, prestando serviços a diversas empresas públicas e privadas, também em diversos outros municípios e estados da Federação.

Assevera que, de acordo com os contratos, a exemplo daqueles firmados junto à empresa Suzano Papel e Celulose, foi contratado para prestar serviços de descarga de madeira na linha de energia do pátio de madeira, através de escavação hidráulica “grua 320” durante 24 horas por dia e também prestar serviços de locação de equipamentos para a 1ª JFJ e para a 4ª JFJ, para a movimentação de materiais diversos na unidade fabril, de acordo com o contrato nº. 4

Salienta que em razão da atividade que exerce em cumprimento do contrato nº 4600000902 com a referida empresa (fls. 259 a 277), por ser considerado como contribuinte ESPECIAL e de acordo com a legislação própria, o impugnante não está sujeito ao recolhimento do ICMS. Assim, entende que ocorreu um equívoco por parte da autuante, que alegou a falta de recolhimento do imposto e que o recorrente estaria “concorrendo de forma desleal com o mercado interno de revendedores de autopeças”, uma vez que nunca vendeu peças e equipamentos no mercado interno.

Acrescenta que não há no processo nenhuma nota fiscal de venda ou comercial para qualquer empresa da região, para comprovar tal alegação, tendo em vista que todas as peças se destinam ao consumo próprio, na manutenção dos diversos equipamentos e máquinas locados pela empresa Suzano Papel e Celulose.

Argui que estando ausentes os requisitos básicos para a configuração do Auto de Infração, que são a materialidade e a autoria, o ato é nulo de pleno direito, não surtindo qualquer efeito jurídico. Ademais, a autuação é descabida por não se fazer acompanhar das provas materiais, que são as notas fiscais de venda, que lhe deem sustentação fática, como também por não existir nenhum elemento para caracterizar a alegada conduta “transgressora e criminosa”, a não ser as notas fiscais de entrada relacionadas pela fiscalização.

Realça que se prevalecer à versão dos fatos constante no Auto de Infração, ocorrerá outra ilegalidade ainda mais grave, tendo em vista que houve total inversão do ônus da prova, em ofensa ao princípio constitucional da presunção da inocência (art. 5º, inciso LVII da CF/88), isto é, ao invés de a fiscalização provar a existência da infração, o recorrente é que teria de provar a sua inocência.

Entende que o Auto de Infração não deve prosperar, em razão de vícios insanáveis que se verificam na própria descrição da infração, constatando-se que sua fundamentação jurídica é totalmente contrária aos fatos reais em que se enquadra a matéria questionada, haja vista que o impugnante está agindo de acordo com a disposição contida nos artigos 355, incisos IV, V e VII; 371 e 341, incisos I, alínea “c” e II do RICMS/BA.

Afirma que ao se consultar o item de perguntas e respostas sobre antecipação parcial, constante no *site* da SEFAZ/BA, se verifica que não é devido o recolhimento do ICMS relativo a “mercadorias destinadas ao ativo fixo da empresa ou para uso e consumo do estabelecimento; mercadorias não destinadas à comercialização”, o que confirma o equívoco da autuante.

Entende que os dispositivos relativos ao enquadramento da infração e à multa aplicada foram utilizados de forma equivocada pelo fisco, desde quando o impugnante está obrigado a cumprir os artigos anteriormente citados. Assim, a autuação não deve prosperar, uma vez que a peça processual que exige gravame contra o contribuinte deve ser precisa, direta e expressa, permitindo a ampla defesa. Além disso, a autuação deve descrever o fato com todos os detalhes e com fundamentação fática e legal, descrevendo a verdade ocorrida e constatada pela fiscalização.

Prossegue, enfatizando que sendo o Auto de Infração um ato administrativo regrado e vinculado, para ser válido e eficaz juridicamente deve preencher todos os requisitos necessários, pois a falta de indicação precisa da disposição legal tida como violada o torna nulo, não havendo dúvida de que a presente autuação é nula em seu nascimento, já que, além de não preencher os requisitos essenciais, provoca cerceamento do direito de ampla defesa do recorrente.

Destaca que, de acordo com a doutrina brasileira, o agente fiscalizador possui prerrogativa apenas para fiscalizar e autuar, uma vez que punição e aplicabilidade da justiça é um privilégio dado pela Carta Magna ao estado-juiz, por consequência à provocação do Ministério Público, que por sua vez se faz fiscal da lei, por possuir autonomia funcional e administrativa.

Observa que a autuante não foi feliz ao afirmar na fundamentação *causa disso apesar do regulamento determinar a cobrança de ante de inscrição, vi-me na obrigação de cobrar a antecipação total cor*

*já perdura há muitos anos.”. Frisa que seria insano um fiscal cobrar acima da lei, pois ele tem que cumprir as determinações da lei e não sobrepor-la.*

Pugna, ao final, pelo Provimento do apelo interposto.

A PGE/PROFIS, no opinativo de fls. 552/554, manifesta-se pelo não provimento do Recurso Voluntário, louvando-se no resultado da diligência feita pela ASTEC/CONSEF e asseverando que o sujeito passivo não trouxe aos autos elementos novos capazes de modificar a Decisão impugnada.

Através da petição de fls. 557/561, o contribuinte promoveu a juntada dos documentos de fls. 562/1.407, que têm por objetivo comprovar que não contempla, em seu contrato social, a atividade de comércio, mas exclusivamente a prestação de serviços e a locação de máquinas e equipamentos, tais como caminhões de diversos tipos e finalidades, guindastes de diversos tipos e capacidades, equipamentos de terraplanagem (pás carregadeiras, tratores, retro escavadeiras). Assim – prossegue o contribuinte –, jamais adquiriu peças ou acessórios que não tivessem o único e exclusivo objetivo de ser utilizados na manutenção, conservação e segurança de seus equipamentos, inclusive como forma de garantir a operacionalidade de sua frota e a qualidade dos serviços que presta a seus clientes, no caso em tela a Suzano Bahia Sul Papel e Celulose S/A.

Em novo Parecer, desta feita subscrito pela nobre procuradora Sylvia Amoêdo, a PGE/PROFIS reviu o entendimento anteriormente esposado e manifestou-se pelo provimento do Recurso Voluntário, por entender que foi equivocada a interpretação dos fatos dada pela ASTEC e que os novos elementos de prova trazidos aos autos pelo sujeito passivo, no que denominou de aditamento ao Recurso, demonstram que ele possui inscrição como contribuinte especial perante a SEFAZ/Ba, é prestador de serviços de locação de máquinas, equipamentos e veículos diversos, é proprietário dos veículos locados, possui oficina dentro do seu estabelecimento, onde executava a manutenção e o conserto de seus veículos através de serviços de mecânicos e profissionais do ramo, que eram seus empregados, e, por fim, aplicava as mercadorias objeto da autuação na manutenção e conserto dos veículos.

Esse Parecer contou com a chancela dos procuradores José Augusto Martins Júnior e Aline Solano Souza Casali Bahia.

## VOTO

Deixo de apreciar as preliminares de nulidade atecnicamente suscitadas na defesa e renovadas pelo sujeito passivo em seu Recurso voluntário e o faço com espeque no art. 155, parágrafo único, do RPAF, por vislumbrar a possibilidade de decidir o mérito em favor do sujeito passivo.

Nas questões de fundo, observa-se que o autuante acusa o sujeito passivo de ter deixado de recolher o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições, de outras unidades da Federação, de acessórios e peças de automóveis e motores em geral (notas fiscais de fls. 15/214) relacionadas nos anexos 88 e 89.

Segundo o autuante, apesar do recorrente estar enquadrada no cadastro de contribuintes do ICMS baiano como “*Contribuinte Especial*”, efetua a compra de peças e acessórios para veículos automotores em grande quantidade, o que o fez concluir que a empresa adquire tais produtos para revenda.

Foi esse o entendimento que prevaleceu até que o sujeito passivo apresentasse o que a PGE/PROFIS muito bem denominou de “*aditamento ao Recurso Voluntário*”. Através de tal petição (fls. 557/561), o recorrente promoveu a juntada de centenas de documentos destinados à comprovação de sua tese defensiva, no sentido de que as peças e acessórios sobre os quais o autuante pretende cobrar ICMS por antecipação são utilizados na manutenção e conservação dos veículos e equipamentos industriais utilizados na prestação de ser atividades principais.

Vamos à descrição dos documentos apresentados pelo sujeito passivo

- 1) CONTRATOS CELEBRADOS COM A SUZANO: Contratos de Prestação de Serviços de descarga de madeira, com utilização de escavadeira hidráulica, 24 horas por dia; Contratos de locação de equipamentos – caminhões truck, caminhões toco, caminhões caçamba, caminhões carroceria, caminhões poliguindaste, tratores de esteiras, pá carregadeira, retro escavadeiras, 22 horas por dia; Contratos de locação de guindastes de diversas capacidades, abrangendo o período fiscalizado.
- 2) NOTAS FISCAIS: Cópias de diversas faturas de serviços, emitidas contra a Suzano, relativas aos serviços prestados pelo Recorrente.
- 3) DOCUMENTOS DE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS: Diversos documentos de propriedade de veículos automotores, de pequeno e médio portes, de caminhões, guindastes, tratores, pás carregadeiras e escavadeiras (aproximadamente 100).
- 4) REGISTRO DE EMPREGADOS: Relações e fichas de aproximadamente 80 empregados, dentre eles mecânicos e auxiliares de mecânicos, operadores, motoristas e almoxarife.
- 5) LIVRO REGISTRO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS: Livro de registro, contendo a escrituração das notas fiscais relativas aos serviços prestados.
- 6) DECLARAÇÃO: Declaração da Suzano de que o recorrente está estabelecido dentro de suas dependências com o objetivo específico de prestar serviços de locação de máquinas de terraplanagem, caminhões diversos, dentre outros, e que para a realização desses serviços, é mantida uma frota com diversos veículos de pequeno e médio porte, que são utilizados como apoio. Nessa mesma declaração, a Suzano atesta que o recorrente não realiza operações de comércio, mas apenas adquire peças e acessórios veiculares para manutenção, conservação e segurança dos veículos e equipamentos de sua propriedade, visando ao pleno atendimento do contrato, com operacionalidade 24 horas por dia.

Diante de todos esses elementos de prova que foram apresentados pelo recorrente, é possível chegar a duas conclusões.

A primeira delas, de que o recorrente é uma empresa prestadora de serviços (no caso dos autos, descarga de madeira) e que realiza, também, locação de veículos e equipamentos, que, segundo se depreende dos contratos anexados ao processo, estavam sendo utilizados na época da autuação na movimentação de resíduos e materiais diversos na unidade fabril da Suzano Papel e Celulose. Vale salientar que tanto o contrato social do sujeito passivo (fls. 562/566) quanto o cartão de CNPJ do recorrente (fl. 568) confirmam que suas principais atividades são prestação de serviços e locação de veículos e equipamentos.

A segunda conclusão é de que as mercadorias sobre as quais recaiu a cobrança do imposto lançado pelo auditor fiscal destinam-se à manutenção, conservação e garantia de níveis satisfatórios de segurança dos veículos e equipamentos locados e utilizados na prestação dos serviços contratados pela empresa Suzano Papel e Celulose.

A grande quantidade de peças e acessórios de veículos e motores em geral, conquanto tenha inicialmente chamado a atenção do auditor fiscal, é plenamente compatível com a quantidade de veículos e equipamentos de propriedade do recorrente e com o fato de que o contrato de prestação de serviços celebrado com a Suzano Papel e Celulose exigia garantia de operacionalização durante 24 horas por dia. Um desgaste maior dos veículos enseja ações de manutenção mais frequentes, com a reposição de peças e a renovação dos acessórios.

Tamanho era o volume dos serviços de manutenção e, certamente, pelo fato de que os reparos deveriam dar-se num curto período de tempo, para não haver interrupções nos serviços, que acabou sendo mais vantagem à contratação de mecânicos, auxiliares de mecânicos, supervisor de manutenção, borracheiro e auxiliar de eletricista (fls. 1.247/1.297) não obstante os pesados encargos trabalhistas que tais contratações impõem.

Por outro lado, é oportuno registrar que o autuante baseou-se em torno do volume de aquisições das peças e dos acessórios veicular



segundo descrição de fábrica, a veículos de pequeno e médio portes, para concluir pela destinação comercial das mercadorias constantes das notas fiscais objeto da autuação. Não trouxe aos autos, o autuante, uma prova sequer de que o sujeito passivo, efetivamente, desvirtuando a sua condição de contribuinte especial, revendia os produtos adquiridos sem recolher os impostos devidos.

Outrossim, o Parecer da ASTEC (fls. 514/516), em que a Junta de Julgamento Fiscal escorou-se para manter o lançamento de ofício, não está embasado em elementos concretos, além de não haver indicação precisa acerca dos fundamentos que levaram o fiscal diligente a concluir que as mercadorias tratadas neste auto destinam-se à comercialização.

Aliás, como bem pontuou a nobre procuradora Sylvia Amoêdo, o Parecer da ASTEC é contraditório, pois inicia asseverando que, em verificação *in loco*, ficou constatado que o recorrente presta serviços de locação de máquinas e equipamentos e que, segundo informações prestadas pelo funcionário responsável pelo setor fiscal, a manutenção de tais máquinas e equipamentos é da responsabilidade do próprio prestador; ao final, entretanto, conclui que os produtos são adquiridos para comercialização.

O fato de as notas fiscais de aquisição dessas peças e acessórios não “*circularem pela empresa*” ou de se tratarem de produtos utilizados em veículos de pequeno porte – assertivas soltas também formuladas pelo diligente – nada informam acerca da destinação das mercadorias; ou seja, são dados completamente irrelevantes para se saber se há ou não revenda das mercadorias adquiridas.

Com tais considerações, tratando-se o recorrente de empresa prestadora de serviços e constatando-se que as mercadorias objeto da autuação destinam-se ao emprego na descarga de madeira contratada pela Suzano Papel e Celulose e na manutenção de veículos automotores e equipamentos locados a essa mesma pessoa jurídica, não se pode exigir do sujeito passivo o recolhimento do ICMS por antecipação, a teor do art. 355, IV, do RICMS, *in verbis*:

*“Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:*

...

*IV - a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como de competência tributária dos Municípios, sendo a mercadoria destinada a emprego na prestação de tal serviço, a menos que haja indicação expressa de lei complementar acerca da incidência do ICMS nos fornecimentos a serem efetuados pelo prestador;”.*

Ante o exposto, na alcatifa do opinativo da PGE/PROFIS, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reformar a Decisão de Primeira Instância administrativa e julgar IMPROCEDENTE o presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 276473.0603/08-5, lavrado contra **SISTERMI CONSTRUÇÕES E MONTAGENS LTDA. (SITERMI)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de setembro de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE

JOÃO SAMPAIO REGO