

A. I. N° - 281390.0013/09-9
AUTUADO - IBRAV ACESSÓRIOS INDUSTRIAIS LTDA.
AUTUANTE - AUGUSTO RICARDO JANSEN FERRARI
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
INTERNET - 10/06/2011

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0116-03/11

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. OPERAÇÕES COM MATERIAIS E PEÇAS DE REPOSIÇÃO UTILIZADOS EM PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. Existência de vício substancial, por desatenção ao mandamento do art. 39, III, do RPAF, implicando não somente cerceamento de defesa, o que seria passível de saneamento, mas especialmente omissão de fatos atinentes ao fulcro ou objeto do lançamento, pois o Auto de Infração dá a entender que teria havido lançamento de imposto apurado mas não recolhido, quando na verdade envolve glosas de crédito sem ser declinada a razão da glosa e cobrança de diferença de alíquotas sem que se saiba de quê. Lançamento nulo por falta de certeza e liquidez. **2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA DE 1% DO VALOR COMERCIAL DAS MERCADORIAS NÃO ESCRITURADAS.** Imputação não impugnada pelo sujeito passivo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27.12.10, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, de ICMS relativo a operações com materiais e peças de reposição utilizados em prestações de serviços escrituradas nos livros fiscais próprios, sendo lançado imposto no valor de R\$ 121.539,48, com multa de 50%;
2. falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias em decorrência de operações não tributáveis [pelo ICMS], sendo por isso aplicada multa de R\$ 2.378,95, equivalente a 1% do valor comercial das entradas não registradas.

O contribuinte defendeu-se (fls. 177/184) explicando que sua empresa é uma prestadora de serviços de manutenção e recuperação de válvulas industriais, serviço este descrito no item 14.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, e no referido item 14.01 consta a ressalva quanto à incidência do ICMS sobre peças e partes aplicados, porém tal ressalva, independentemente de sua duvidosa constitucionalidade, não é uma regra a ser aplicável indiscriminadamente, ainda que fosse superada a questão de sua dúvida constitucionalidade, havendo que se analisarem as diversas situações tributárias aplicáveis à espécie para que se conclua precisamente pela incidência ou não do ICMS, e neste caso isto não teria ocorrido.

Assinala que o ICMS tem como fato imponível negócio jurídico-mercantil, e não simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação, conforme a doutrina, não havendo circulação

na simples operação de transporte ou deslocação de mercadorias, pois o conceito de circulação está intimamente ligado ao de troca. Aduz que a regra-matriz constitucional do ICMS está descrita no art. 155, II, da Constituição, segundo o qual compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as operações se iniciem no exterior. Pontua que o ICMS só pode incidir se houver circulação de mercadoria, implicando a troca, para a qual é necessária a existência de obrigação jurídica de dar, e portanto qualquer lei, complementar ou ordinária, ou qualquer espécie legislativa que venha a prever a incidência do ICMS só pode ter validade se descrever no antecedente da norma uma operação de circulação de mercadoria, sob pena de irremissível inconstitucionalidade. Retomando conceito da doutrina, argumenta que, para que um ato configure operação mercantil, é mister que seja regido pelo Direito Comercial, tenha por finalidade o lucro e tenha por objeto uma mercadoria.

Destaca que os serviços que são prestados por sua empresa têm por objeto uma obrigação de fazer e não uma obrigação de dar, e, portanto, o objeto não é uma mercadoria, mas sim um serviço, excluindo-se por isso a incidência do ICMS. Chama a atenção para o seu contrato social, cuja cópia anexou. Alude à distinção entre mercadoria e material, argumentando que somente sobre a circulação de mercadorias, em que haja a prática da mercancia, é que há incidência do ICMS, argumentando que, se não se tratar de mercadoria, não há incidência desse imposto. Traça a distinção entre os conceitos de material e mercadoria, visando demonstrar que dessa diferenciação entre um e outro decorrem importantes conseqüências. Valendo-se de ensinamentos do prof. Roque Antonio Carrazza, lembra que mercadoria é o bem móvel sujeito à mercancia, obedecendo, por isso, ao regime jurídico comercial, de modo que, para que um bem móvel se caracterize como mercadoria, é basilar ser ele destinado a revenda, com fito de lucro.

Prossegue dizendo que as peças e materiais empregados na execução dos serviços de recuperação de válvulas não são destinados a revenda, pois são da essência da prestação do serviço de recuperação de válvulas, sem os quais a prestação do serviços não pode existir. A seu ver, não se trata nesse caso de ato de mercancia, e por conseguinte sobre ele não pode incidir o ICMS. Argumenta que não há, por parte de sua empresa, na condição de prestadora do serviço de recuperação e manutenção de válvulas, fito de lucro ao empregar determinada peça ou parte dela no processo de recuperação objeto dos serviços que presta, pois o fito de lucro se dá, exclusivamente, em relação à prestação do serviço, e este lucro será obtido independentemente da aplicação de peças ou partes, de modo que, ao aplicar tais materiais, estes se destinam apenas ao cumprimento do mister visado pela empresa, qual seja, recuperar ou realizar manutenção da válvula industrial de propriedade do tomador do serviço.

Com base em Aires Barreto, frisa que a distinção entre o “fornecimento de coisa” qualificável como mercadoria e a “prestação de um serviço” que envolva a aplicação de um material repousa no discernimento entre “coisas como meio” e “coisas como fim”. Numa operação mercantil, a coisa é o objeto do contrato, e sua entrega é a própria finalidade da operação, ao passo que, numa prestação de serviço, a coisa é simples meio para a realização de um fim, e neste caso a finalidade não é mais o fornecer ou entregar uma coisa, mas, diversamente, prestar um serviço, para o qual o emprego ou aplicação de coisas (materiais) é mero meio.

Prossegue dizendo que neste caso se trata de uma evidente prestação de serviços que foi de forma equivocada tributada pela autoridade fiscal. Alega que o STJ em diversas oportunidades declarou a incidência exclusiva do ISS, ainda que haja fornecimento de materiais, como, por exemplo, em relação aos hospitais, que fornecem medicamentos e alimentação. A seu ver a Súmula 274 do STJ garante a sua tese. Reporta-se a decisão do extinto Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, que, no mesmo sentido, nos autos da Apelação Cível 761.906-3, decidiu não incidir o ICMS sobre o fornecimento de bebidas em promoção de eventos. Quanto ao STJ, afirma que este, por diversas vezes, reiterou o entendimento de que é inadmissível a exclusão da base de cálculo do ISS dos materiais utilizados para a realização dos serviços, sem os quais sequer poderiam eles ser

realizados, conforme REsp 132.430/CE. Aduz que em outra decisão o STJ reconheceu não incidir o ICMS, mas somente o ISS, quando a prestação do serviço for impossível sem a aplicação dos materiais e peças necessários. A seu ver, no caso em exame é inaplicável o preceito contido no item 14.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03. Transcreve a ementa de decisão no agravo regimental AgRg na MC 13999/SP, relatora min. Denise Arruda, Primeira Turma.

Conclui dizendo que os tributos ISS e ICMS não podem constitucionalmente incidir sobre um mesmo fato impositivo, pois ou bem se trata de prestação de serviços, incluídos aí os valores dos materiais aplicados, hipótese em que somente pode incidir ISS, ou bem se trata de circulação de mercadoria, quando então incidiria ICMS. Observa que, de acordo com o seu contrato social, se trata de uma prestadora de serviços, de modo que em seu caso apenas o ISS pode incidir, afastando-se qualquer hipótese de incidência de ICMS, motivo pelo qual deve ser anulado o presente lançamento, cancelando-se por consequência também a pretensão da imposição da multa decorrente.

Pede que se declare a desconstituição do lançamento tributário plasmado neste Auto, tendo em vista que sua lavratura é contrária à jurisprudência do STJ, ou que se declare a sua nulidade, por se tratar neste caso de prestação de serviço com aplicação de materiais indispensáveis e sem os quais a prestação do serviço seria impossível e, tendo incidido o ISS sobre a operação, não poderá incidir também o ICMS, sob pena de violação ao princípio constitucional que proíbe a bitributação.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 197/200) observando que o segundo lançamento deste Auto não foi impugnado.

Quanto aos argumentos expendidos relativamente ao primeiro lançamento, o fiscal transcreve o item 14.01 da lista de serviços, aduzindo que o texto é bastante claro a respeito da tributação de ICMS sobre peças e partes empregadas na prestação dos serviços de que cuida o referido item 14.01. Nota que não há razão para se falar em bitributação neste caso, pois o ISS incide sobre a prestação do serviço e o ICMS incide sobre as peças e partes empregadas. O fiscal comenta a descrição do “processo produtivo” do autuado, feita pelo próprio contribuinte a seu pedido. A seu ver a linha de defesa é incoerente, tendo em vista a utilização de créditos fiscais e a manutenção de constantes saldos credores na escrita fiscal do autuado, os quais foram glosados, ao ser refeita a sua conta corrente nos exercícios fiscalizados.

Opina pela manutenção dos lançamentos.

VOTO

O contribuinte defendeu-se apenas do primeiro lançamento, que diz respeito à falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, de ICMS relativo a operações com materiais e peças de reposição utilizados em prestações de serviços escrituradas nos livros fiscais próprios.

Ou seja: tratar-se-ia de *imposto lançado e não recolhido*.

Porém, ao prestar a informação, o fiscal autuante, após rebater os argumentos da defesa quanto à natureza dos serviços prestados pelo autuado, declarou que *glosou créditos e refez a conta corrente* nos exercícios fiscalizados.

E, de fato, analisando-se os demonstrativos fiscais, fica patente que o que ocorreu foi o refazimento da conta corrente.

Além disso, o fiscal autuante disse que glosou créditos, sem explicar por quê: não consta qual a natureza dos bens objeto da glosa de créditos, e tampouco a razão de os créditos terem sido glosados.

Mais que isso, os demonstrativos indicam que há lançamentos relativos a *diferenças de alíquotas*. Ocorre que diferenças de alíquotas são cobradas é em caso de aquisições interestaduais de materiais de uso ou consumo, e neste caso se trata de materiais destinados a emprego em prestação de serviços enquadrados no item 14.01 da Lista de Serviços que integra a Lei Complementar nº 116/03. O parágrafo único do art. 5º do RICMS prescreve: “Parágrafo único. Não são considerados materiais de uso ou consumo as mercadorias ou materiais adquiridos por prestador de serviços para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza (Anexo 1)”. Portanto, se esses bens não são considerados materiais de uso ou consumo, não é devido o pagamento da diferença de alíquotas. Aliás, é precisamente isso o que prevê o art. 7º, inciso I: não é devido o pagamento da diferença de alíquotas “nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimento que desenvolva atividades mistas”.

Conforme já assinalado, de acordo com a descrição feita no Auto de Infração o lançamento diria respeito a imposto lançado e não recolhido. Porém, analisando-se a forma como foram obtidos os valores lançados, cumpre assinalar o seguinte:

1. de agosto a dezembro de 2006:

- a) comparando-se o demonstrativo à fl. 12 com o livro de apuração às fls. 80/95, percebe-se que os valores do demonstrativo não têm nada a ver com imposto lançado e não recolhido. Por exemplo: em agosto de 2006 o imposto lançado é de R\$ 650,00, porém no livro de apuração (fl. 87) nesse mês havia saldo credor de R\$ 65,59; em setembro de 2006 o imposto lançado é de R\$ 905,08, porém no livro de apuração (fl. 89) nesse mês o imposto apurado era de R\$ 1.509,05;
- b) o demonstrativo à fl. 12 inclui valores relativos a diferença de alíquotas;

2. de janeiro a dezembro de 2007:

- a) os valores lançados no Auto e especificados no demonstrativo à fl. 38 nada têm a ver com os saldos escriturados no livro de apuração às fls. 98/121;
- b) de acordo com os demonstrativos às fls. 13/37, houve um levantamento de partes e peças, apurando-se créditos e débitos com aplicação de MVA; o demonstrativo não indica se se trata de compras, vendas ou fornecimentos; tem apenas os CFOPs: 1101 e 2101, denotando que se trataria de compras para industrialização ou produção rural;
- c) o demonstrativo à fl. 38 inclui valores relativos a diferença de alíquotas;
- d) consta às fls. 74/76 uma listagem do Inventário de 2007, não ficando claro o que tal listagem tem a ver com ICMS lançado e não recolhido;

3. de janeiro a dezembro de 2008:

- a) os valores lançados no Auto e especificados no demonstrativo à fl. 64 nada têm a ver com os saldos escriturados no livro de apuração às fls. 124/147;
- b) de acordo com os demonstrativos às fls. 39/63, houve um levantamento de partes e peças, apurando-se créditos e débitos com aplicação de MVA; o demonstrativo não indica se se trata de compras, vendas ou fornecimentos; tem apenas os CFOPs: 1101 e 2101, denotando que se trataria de compras para industrialização ou produção rural;
- c) o demonstrativo à fl. 64 inclui valores relativos a diferença de alíquotas;
- d) consta às fls. 77-78 uma listagem do Inventário de 2008, não ficando claro o que tal listagem tem a ver com ICMS lançado e não recolhido.

Estas coisas não foram impugnadas pelo autuado, mas não se perca de vista que o autuado somente podia defender-se daquilo de que foi acusado, e a acusação é de que houve falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, de ICMS relativo a operações com materiais e peças de reposição utilizados em prestações de serviços escrituradas nos livros fiscais próprios. Assim, compete ao órgão julgador atentar para a estrita legalidade do lançamento.

E note-se que não consta que tivessem sido entregues cópias dos demonstrativos fiscais ao contribuinte, haja vista que neles há apenas a assinatura do fiscal autuante. Portanto, a autoridade fiscal deixou de observar uma regra elementar das praxes procedimentais, que é o preceito do art. 46 do RPAF.

Deixo de mandar entregar os demonstrativos e reabrir o prazo de defesa, porque há nestes autos um vício substancial, que constitui desatenção ao mandamento do art. 39, III, do RPAF, implicando não somente cerceamento de defesa, o que seria passível de saneamento, mas especialmente omissão de fatos atinentes ao fulcro ou objeto do lançamento, pois o Auto de Infração dá a entender que teria havido lançamento de imposto apurado mas não recolhido, quando na verdade envolve glosas de crédito sem ser declinada a razão da glosa e cobrança de diferença de alíquotas não se sabe ao certo de quê.

É nulo o lançamento do item 1º deste Auto por falta de certeza e liquidez. A repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento em relação a este item. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

O lançamento do 2º item não foi impugnado pelo contribuinte.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281390.0013/09-9**, lavrado contra **IBRAV ACESSÓRIOS INDUSTRIAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 2.378,95**, prevista no art. 42, inciso XI, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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, 23 de maio de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA