

PROCESSO - A. I. Nº 146548.0905/06-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e VOITH PAPER MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA.
RECORRIDOS - VOITH PAPER MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1º JJF nº 0257-01/08
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 16/08/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0204-12/12

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 imobilizado 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. NULIDADE. INSEGURANÇA DO LANÇAMENTO. Não há no processo elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração imputada. Para se efetuar o arbitramento da base de cálculo, o procedimento deve embasar-se na ocorrência de hipótese prevista na legislação. O lançamento é nulo, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF/99. Modificada a Decisão recorrida. Não acolhida a arguição de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Recurso de Ofício **NÃO CONHECIDO** com base no Decreto nº 13.537/11. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 1ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, bem como de Recurso de Ofício interposto em razão de o referido julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito tributário que inicialmente lhe foi imputado, a rigor do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99. Exigência fiscal parcialmente mantida para exigir do autuado o ICMS no valor de R\$94.653,32, acrescido das multas de 60% e 70%.

O Auto de Infração lavrado em 27/09/2006 decorre de três infrações, todas motivadoras do Recurso Voluntário interposto, como segue:

***Infração 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%;*

***Infração 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 imobilizado 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%;

Infração 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.

Da apreciação dos argumentos defensivos apresentados pelo autuado, além das contra razões da fiscal autuante, além de duas diligências, a 1ª JF, por unanimidade, decidiu pela procedência em parte da autuação sob os seguintes fundamentos, *in verbis*:

“VOTO

...

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 JF, 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 JF, 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.

O relator da instância a quo elaborou planilha demonstrativa das infrações 1 e 2, mês a mês, desde janeiro de 2001 até setembro de 2004, com a indicação dos valores a serem exigidos do recorrente.

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. Constato 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”.

Cientificada da Decisão proferida pela 1ª JF, o autuado retorna aos autos por via de Recurso Voluntário (fls. 1901 a1926), inicialmente para suscitar a nulidade do Auto de Infração posto que não fora cumprida *in totum* a diligência designada pela instância *a quo*, e cujo teor determina que se: a) Proceda a informação fiscal consoante o art. 127, § 6º, do RPAF/99, ou seja, com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação; e b) Verifique *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 procedem as arguições defensivas concernentes aos três itens da autuação, elaborando, se for o caso, novos demonstrativos referentes à cada infração.

Alega que a fiscal diligente não demonstrou que o recorrente não esteja enquadrada na posição 72 da Lei do ISS. Afirma que a própria Auditora afirma em sua resposta que *“A empresa acima é uma prestadora de serviço de grande porte que faz a manutenção/recondicionamento de maquinários de outras grandes empresas da região. Ela apresenta-se na posição 72 da Lei do ISS como apenas prestadora de serviço apesar do fornecimento de peças.”*

Discorre derredor da natureza dos serviços que presta (serviço de recondicionamento), e afirma que a Auditora Fiscal laborou com informações colhidas nos documentos juntados nos autos, deixando de cumprir a diligência *in loco*, conforme determinação da Junta de Julgamento Fiscal.

Suscita a preliminar de decadência do crédito tributário, aduzindo que as operações anteriores a 16.10.2001 são totalmente improcedentes, haja vista que a lavratura do Auto de Infração se deu em 16/10/2006. Pugna pelo acolhimento da preliminar suscitada com o reconhecimento da *“prescrição”* ocorrida, com fundamento no art. 966 do RICMS/BAHIA, Dec. nº 6284/97 e art. 174 do Código Tributário Nacional.

Ainda em sede de preliminar, o recorrente aduz que o presente PAF trata de *“coisa julgada”*, vez que questão idêntica já havia sido tratada em outro Processo administrativo, sendo julgado nulo o Auto de Infração correspondente, em primeira instância, com Decisão ratificada em Segunda Instância de Julgamento. Aduz que em atenção ao princípio da obediência as Decisões administrativas favoráveis ao contribuinte relacionadas ao fisco tem força vinculante, equivalente a coisa julgada. Cita os acórdãos da Junta de Julgamento Fiscal e Câmara de Julgamento Fiscal, além de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Pugna pelo cancelamento do Auto de Infração por entender demonstrada a ocorrência de *“coisa julgada tributária”*.

Requer que seja realizada diligência, com vistas a dissipar eventuais dúvidas quanto ao tipo e forma dos serviços que presta.

No mérito, o recorrente assevera que o Auto de Infração é insubsistente, haja vista que a tipificação da exigência fiscal é incompatível com a natureza dos serviços que efetivamente prestou, aduzindo também que a classificação fiscal da sua atividade econômica não chegou a *“ser contestada ou procurou a Autoridade Fiscal a descaracterizá-la”*. Afirma que está inscrita entre os contribuintes de ICMS no extremo sul da Bahia e sempre cumpriu com suas obrigações fiscais. Menciona art. 100 do Código Tributário Nacional e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, tudo para dizer do princípio da boa-fé.

Quanto à infração 1, diz o recorrente que quando da apuração do ICMS, ao identificar as hipóteses previstas no art. 541, V, “a”, do RICMS/BA, que trata da aquisição de material de uso ou consumo em operações interestaduais, procedeu com o recolhimento do tributo conforme “doc. J”.

Assevera que o demonstrativo que dá base ao lançamento foi construído de forma indevida. Aduz que foram lançadas como materiais de uso e consumo, mercadorias constantes das notas fiscais referentes a retornos, remessas e brindes e aquisições de peças para aplicação nos serviços de recondicionamentos, conforme se verifica na “*natureza da operação*” e no corpo das notas fiscais juntadas com as planilhas 1 e 2. Ressalta que as aquisições de peças para aplicações nos serviços de recondicionamento tiveram os impostos devidos (ISS), recolhidos. (doc. j.)

Quanto à infração 2, diz que o autuante laborou em equívoco na medida em que classificou de maneira indevida as operações, lançando como compras ou transferências para o Ativo Fixo/Imobilizado as operações que têm como natureza retornos e remessas e aquisições de peças para aplicação nos serviços de recondicionamento, o que implica na cobrança indevida do diferencial de alíquota. Nesse sentido, afirma que o autuante desconsiderou a escrituração fiscal lançada nos livros de entradas, notadamente as aquisições de peças para aplicação no serviço, nas operações de remessas, devolução e retorno - CFOP 2.154, CFOP 2.915 e 2.949.

Aduz que descabe a cobrança do diferencial de alíquotas, pois, as operações que deram azo à autuação tratam de retornos, remessas e aquisições de materiais para aplicação nos serviços de recondicionamento, sem incidência de ICMS.

Referentemente à infração 3, mais uma vez afirma que o fiscal autuante laborou em equívoco quando considerou que teria havido omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios – teria deixado de discriminar nos documentos fiscais de saída peças e partes aplicadas na manutenção e recondicionamento de equipamentos utilizados na indústria de celulose, bem como classificou, de maneira indistinta, operações como tendo a natureza de peças aplicadas nos serviços, quando o correto seria retornos, remessas e brindes. Afirma que é improcedente a cobrança de ICMS – Diferencial de Alíquota referente às notas fiscais de entradas, dado que o recolhimento do imposto devido já teria sido feito, conforme DAE's (doc.j.). Lembra que além do ISS, o ICMS devido nas operações de aquisições de uso e consumo e ativo fixo foram regularmente recolhidos pelo que fazem provas as cópias dos DAM's e DAE's também juntados no multicitado doc. J., razão pela qual descabida é a cobrança de qualquer valor adicional. Cita o art. 7º, I, do RICMS/BA, para informar da indevida cobrança de diferencial de alíquota, e o art. 6º do mesmo diploma legal para dizer da não incidência do ICMS.

Tratando de “*serviços com ressalvas: ICMS e ISS*”, diz que a LC 56/87 fez prever a possibilidade de ocorrência de incidência de ISS e ICMS na aplicação de peças, partes ou fornecimento de mercadorias ou materiais. Nesse sentido, entende o recorrente: “*a) que os serviços incluídos na lista, sem ressalvas, ficam sujeitos apenas ao ISS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias e materiais, bem como aplicação de peças e partes; b) que os serviços incluídos na lista, com ressalvas, ficam sujeitos ao ISS e ao ICMS, este no que se refere às peças, partes, mercadorias e materiais; e c) que o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não elencados na lista fica sujeito somente ao ICMS*”. Cita as prestações de serviços incluídas na lista anexa à Lei Complementar nº 56/87, com ressalvas.

Tratando de “*usuário final*”, à luz da LC 116/03, o serviço relacionado no item 14.05, dentre eles “*recondicionamento*”, foi colocado no campo de incidência exclusiva e sem ressalvas, ficando sujeito apenas ao ISS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias e materiais, bem como aplicação de peças e partes. Diz que no caso em tela, que tem como usuário final do seu serviço a Suzano Bahia Sul Papel e Celulose S/A, Aracruz Celulose S/A e outras consumidoras finais, ocorre efetivamente a incidência do ISS. Lembra que as notas fiscais em questão são de prestação de serviços.

Reitera seu entendimento de que na medida em que não restam dúvidas quanto à atividade de recondicionamento de objetos destinados a uso próprio dos encomendantes, resta caracterizada a incidência exclusiva do ISS, independentemente do emprego ou não de materiais adquiridos no mercado nacional. Ressalta que o estabelecimento autuado apenas e tão somente presta serviços, não fazendo nenhum tipo de comercialização ou industrialização. Cita e transcreve acórdãos da 2ª

Câmara de Julgamento Fiscal e da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, concluindo que o serviço de condicionamento, caracterizado no item 14.05, está sujeito apenas à incidência do ISS.

No âmbito dos contratos de prestação de serviços, firmados com SUZANO PAPEL E CELULOSE, fala do objeto do contrato dizendo tratar-se de prestação de serviços industriais relacionado a retífica.

Ainda relacionado à categoria dos serviços que presta, diz o recorrente que a essência da sua atividade é o esforço humano, sendo os referidos materiais apenas condições de viabilização, pelo que, não podem ser confundidos com mercadorias, pois não são objeto de mercancia. Nesse sentido, diz que a aplicação dos aludidos materiais, que considera meros insumos, é condição necessária à produção dos seus serviços.

Ressalta a necessidade da perfeita distinção entre materiais aplicados ou empregados na prestação de serviços e mercadorias, de maneira a que se evitem conflitos entre ISS e ICMS e flagrantes inversões de competência tributária. Diz que é pacífico o conceito jurídico de mercadoria como sendo *“bem comprado para revenda com lucro, ou produzido com o fito de venda”*. Assegura que no caso em tela, os materiais aplicados, usados ou empregados pelo prestador do serviço, não podem ser considerados mercadorias, sobretudo se considerado que o recorrente não é vendedora de mercadoria, nem o beneficiário ou destinatário do serviço vai a ela em busca dos ditos materiais, mas sim, dos seus serviços.

Tratando de suposto conflito de competência na exigência de ISS e ICMS, como prova da sua boa-fé, diz que procede ao regular recolhimento do ISS ao município de Mucuri-Bahia. Cita e transcreve o item 14, subitem 14.05 da relação de serviços a bens de terceiros, anexo à LC 116/2003. Quanto ao recolhimento do ICMS, reitera que ao identificar as hipóteses previstas no art. 541, V, “a”, do RICMS/Ba - aquisição de bens para o ativo permanente ou de material de uso ou consumo em operações interestaduais -, procedeu ao devido recolhimento.

Por derradeiro, requer o cancelamento do Auto de Infração, em razão das nulidades suscitadas, pugna que seja julgado insubsistente o referido Auto de Infração, por falta de amparo legal, e protesta pela produção de provas em direito permitidas, perícia e juntada de novos documentos no curso do processo.

A PGE/PROFIS, em Parecer da lavra do Dr. João Sampaio Rego Neto, fls. 1983/1985, por primeiro, pontua que as diligências solicitadas pelo CONSEF devem atender aos interesses exclusivos do Órgão, no sentido de instrumentalizar o processo com novos elementos para o convencimento dos julgadores quanto à adequação dos procedimentos adotados pela fiscalização, produzir ou depurar as provas apresentadas nos autos para o aperfeiçoamento do entendimento dos fatos etc. Por isso mesmo, podem os julgadores deste Conselho denegar pedido de diligência e perícias, sempre que entenderem injustificáveis ou desnecessárias, ou mesmo quando os elementos presentes aos autos forem suficientes à formação do convencimento. Nessa senda, descabida é a preliminar de nulidade com base na negativa de conversão do feito em diligência.

No mérito, diz que apesar de o recorrente entender que está enquadrada no sub-item 14.05 da lista de serviços da LC 116/03, está 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 aludida lista de serviços, ao sub-item 14.01.

Assevera que a tentativa do recorrente de vincular a manutenção da sua classificação fiscal nos usos e costumes é infrutífera. Aduz que no Direito tributário, apenas a Lei pode fundamentar as hipóteses de incidência ou de desoneração tributária.

Quanto à aludida *“prescrição e decadência”* do lançamento tributário, diz o insigne Procurador que o erro de direito do contribuinte, ainda que não anotado na primeira oportunidade, não gera preclusão para o Fisco ou direito adquirido para o contribuinte. Apenas a decadência quanto ao direito de lançar o tributo protege o contribuinte em função de lapso temporal.

Voltando à discussão de mérito, entende que o princípio da especialização na interpretação das

normas jurídicas, de per si, já daria a necessária guarida ao acerto do enquadramento legal indicado pelo agente do fisco. Pondera que se a lista anexa da LC nº 116/2003, no item 14 (Serviços relativos a bens de terceiros), cujo subitem 14.01 trata de *“Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, 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 se tratando de máquinas e equipamentos, não caberia o enquadramento no subitem 14.05 que cuida de *“Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação, e congêneres, de objetos quaisquer”*. Ressalta que os termos utilizados para definir os serviços prestados pelo recorrente nos contratos de prestação anexados pelo recorrente são retifica e manutenção, portanto, correspondendo ao quanto listado no subitem 14.01, acima referido.

Registrando a perfeita abordagem dada pela Junta de Julgamento Fiscal, referindo-se, sobretudo ao voto proferido pelo relator de primo grau, diz que o recorrente apenas repete as razões de defesa não acrescentando nenhum argumento ou documento que possa elidir as acusações fiscais.

Opina pelo improvimento do Recurso Voluntário.

Conforme fls. 1988, o feito é convertido em diligência à PGE/PROFIS para que diante da edição pelo STF da Súmula Vinculante nº 8, atinente à decadência do crédito tributário, fosse emitido Parecer sobre a matéria.

A Procuradora Assistente da NCA/PROFIS/PGE, Dra Aline Solano Souza Casali Bahia, fls. 1991, encaminha o PAF ao Procurador-Chefe para, diante das considerações feitas, manifestar-se derredor da matéria. Não consta dos autos a manifestação requerida.

Às fls. 1992/1995, o ilustre Procurador da PGE/PROFIS, Dr. José Augusto Martins Junior, exara Parecer dizendo que no que concerne à preliminar de nulidade por suposta ofensa à coisa julgada, a tese recursal não prospera em razão de não existir, na esfera administrativa, a figura da coisa julgada, existindo, tão-somente, a preclusão temporal, não se aplicando esta ao caso em testilha, em face do julgamento anterior em destaque ter sido prolatado no sentido da nulidade do lançamento.

Quanto à preliminar de decadência, afirma que melhor sorte não tem a tese recursal, pois, aplica-se ao caso o disposto no art. 173, II, do CTN, em que se preconiza que o crédito tributário se extingue após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado o lançamento anteriormente efetuado.

Referindo-se ao mérito das autuações (infrações 1 e 2), diz que as imputações estão corretas. Cita e transcreve o art. 155, VII, da CF, para dizer que *“em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado. adotar-se-a a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; e a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele”*. No inciso VIII do mesmo art. 155, resta consignado que *“na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”*.

Com fundamento no dispositivo constitucional, assevera que a cobrança do diferencial de alíquota, como no presente caso, ocorre quando da ocorrência de operação interestadual; operações e prestações que destinem bens e serviços; e quando o destinatário for contribuinte do imposto.

Ainda que entendendo discutível a condição do recorrente, comunga do entendimento da Junta de Julgamento Fiscal, no sentido de que resta claro nos autos a dita condição do recorrente, vez que insere no Cadastro de Contribuintes da SEFAZ/BA na condição estabelecida no item 14.01 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03, qual seja, conserto e restauração de equipamentos, sendo, portanto, também contribuinte do ICMS. Cita e transcreve o referido subitem 14.01, ao tempo em que traz a definição do termo *“retífica”*.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)

Trata o presente de Recurso de Ofício e Voluntário, o primeiro interposto pelos julgadores da 1ª JJF deste CONSEF tem por objeto reapreciar do Acórdão de nº 0257-01/08 que impõe sucumbência da fazenda pública estadual em relação às infrações 1 e 2, na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA. O segundo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar o mesmo acórdão, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Tratando inicialmente do Recurso de Ofício, vejo que a sucumbência da Fazenda Pública Estadual foi de valor inferior R\$100.000,00.

O art. 169, I, “a” do RPAF/99, com redação atual dada pelo Decreto nº 13.537, de 19/12/11 – publicada no DOE de 20/12/11, efeitos a partir de 20/12/11, diz textualmente que:

Art. 169. Caberão os seguintes Recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:

I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:

a) Recurso de ofício das decisões proferidas pelas Juntas de Julgamento Fiscal, quando a Decisão for total ou parcialmente favorável ao sujeito passivo, se o montante do débito exonerado pela referida Decisão for superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais);

Isto posto, com fundamento no regulamento do processo administrativo fiscal, no dispositivo acima citado, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Recurso de Ofício interposto.

Com respeito ao Recurso Voluntário, vejo que o que a discussão tem assento nas acusações fiscais de haver o contribuinte deixado 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 e nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento, além de haver deixado 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.

Em sede de preliminar, o recorrente se insurge, primeiramente, aduzindo a nulidade do lançamento em razão da negativa da diligência que requereu. Quanto a esta arguição de nulidade, o RPAF/99, em seu art. 147, é por demais claro quando prescreve que “*deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável*”. Nesse sentido é que não há razão para o acolhimento da preliminar suscitada. Em tempo, também entendo que a Decisão recorrida, nesse aspecto, não se enquadra nas possibilidades de nulidade previstas no art. 18 do mesmo RPAF.

Quanto a arguição de nulidade do Auto de Infração em razão de tratar de “*coisa julgada*”, entendo que os argumentos recursais são desprovidos de sustentação fática e legal. Há que se esclarecer que apesar de o presente Auto de Infração discutir matéria idêntica a outro PAF cujo julgamento foi para tornar nulo o Auto de Infração, não resta configurada a “*coisa julgada*” na medida em que pode o fisco, conforme art. 21 do RPAF, renovar a ação fiscal a salvo as falhas que motivaram a nulidade do Auto de Infração. De mais a mais, inexiste no ordenamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia a figura da “*coisa julgada administrativa*”, restando aplicável o instituto da preclusão temporal, como bem assinalou o representante da PGE/PROFIS.

Quanto ao enquadramento do recorrente, de acordo com sua atividade, apesar de inicialmente tratada como preliminar de mérito, vejo que em verdade, é uma preliminar que se confunde com o mérito, motivo pelo qual a matéria será tratada como mérito, vez que interfere diretamente na subsistência ou não da autuação, referente às infrações 1 e 2.

Quanto a preliminar de decadência dos fatos geradores ocorridos anteriormente a 27/09/2001, mesmo não colacionado aos fólios deste PAF a manifestação da PGE/PROFIS, em razão de ser por demais conhecido o despacho do insigne Procurador Geral, sobre a eventual decadência das operações acima referidas, me posiciono contrariamente ao posicionamento da douta PGE.

Derredor desta matéria, entendo que devo me manifestar a respeito do Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, Dr. Rui Moraes Cruz, cuidando da decadência do lançamento tributário.

Diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

“são inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 8 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 08 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prescricionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que *“...deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”*, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 8, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, pelos motivos acima esposados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 27/09/2001, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência. Assim sendo, acolho a preliminar de mérito suscitada pelo recorrente.

Vencido que fui quanto à preliminar de decadência, passo a tratar do mérito da autuação.

A essência da discussão travada em torno das infrações 1 e 2, diz respeito à cobrança do diferencial de alíquota de ICMS em operações interestaduais correspondente a materiais e bens destinados ao consumo e ao ativo imobilizado.

O recorrente, em suas razões, aduz, em apertada síntese, que à luz da LC 116/03, se enquadra nos serviços relacionados no subitem 14.05. Referindo-se especificamente ao serviço de *“recondicionamento”*, diz que é o tipo de serviço que presta, e que tal atividade foi colocada no campo de incidência exclusiva e sem ressalvas, ficando sujeito apenas ao ISS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias e materiais, bem como aplicação de peças e partes. Para corroborar sua tese, diz que tem como usuário final do seu serviço a Suzano Bahia

Sul Papel e Celulose S/A, Aracruz Celulose S/A e outras consumidoras finais, e que para os serviços prestados são alcançados apenas e tão somente pelo ISS.

Os fundamentos da Decisão recorrida estão respaldados no fato de que o recorrente consta no cadastro de contribuintes da SEFAZ/Ba, na condição estabelecida no item 14.01 da Lei Complementar nº 116/03, ou seja, conserto e restauração de equipamentos, sendo, portanto, também contribuinte do ICMS.

Bem, estabelecida a controvérsia, a matéria de fundo reside na determinação da efetiva condição em que se enquadra o recorrente na lista de serviços anexa à LC 116/03, mesmo porque, como dito alhures, o deslinde desta questão determinará a subsistência das infrações em comento.

Por primeiro, não se discute a cobrança de diferencial de alíquota, por motivos óbvios – a matéria tem previsão na Constituição Federal, além de ser amiudada e devidamente regulamentada pela legislação infraconstitucional.

Segundo, referentemente ao enquadramento do recorrente, há que se ressaltar que o recorrente tem seu cadastro junto à SEFAZ da Bahia que indica que sua atividade econômica principal é a de “*manutenção e reparação de máquinas e aparelhos para a indústria de celulose*” – código 3314712. Este fato, por si só, já teria o condão de fragilizar a tese recursal, contudo, avançando nos argumentos do próprio recorrente, vejo que nos contratos jungidos aos autos, o objeto se refere a “*retífica*”. Bem, a considerar que a atividade do recorrente, como dito pelo ilustre procurador da PGE/PROFIS e como bem se verifica nos contratos acima referidos, é de retífica, por óbvio, o imposto – ICMS - é devido, pois, não há dúvidas de que o recorrente se enquadra no subitem 14.01 da multicitada lista de serviços. Nesse sentido, a tentativa de enquadrar-se no subitem 14.05 da lista de serviços da LC 116/03 com o intuito de não ter suas operações alcançadas pelo ICMS, fica frustrada vez que os serviços que presta não se coadunam com aqueles listados no dito subitem 14.05.

É certo que a matéria, em certo momento, suscitou alguma dúvida, sobretudo em razão da veemência com que afirma o recorrente de que sua atividade é de recondicionamento, entretanto os elementos trazidos aos autos demonstram que a autuação está correta, até mesmo porque a próprio recorrente reconheceu que é devido o ICMS sobre as operações de aquisição de material de uso e consumo e para o ativo imobilizado.

De tudo o quanto trazido aos autos, o que se verifica é que resta estabelecido, com a clareza necessária, o real enquadramento do recorrente na lista de serviços anexa à LC 116/03, o que configura a plenitude do lançamento, ficando o fisco autorizado a exigir do sujeito passivo imposto com os fundamentos contidos no Auto de Infração, pois, o que se observa com clareza é que as acusações fiscais contidas nas infrações 1 e 2 restam claras e devidamente fundamentadas. Mantenho a Decisão recorrida quanto às infrações 1 e 2.

Quanto à infração 3, que tem suporte no fato de que o contribuinte fornece peças durante a prestação de serviços de recondicionamento de equipamentos, sem tributar as saídas dessas mercadorias pelo ICMS. A Junta de Julgamento Fiscal verificou que “... *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*”.

Com respeito à infração em comento, vejo que a acusação de omissão de saídas deriva de levantamento quantitativo de estoque que não se processou da maneira devida, ou seja, não foi apurado, como devido – contagem – verificação do estoque inicial, e da movimentação de entradas e saídas de maneira a se apurar, efetivamente, omissões de saídas ou mesmo de entradas. Quis o autuante construir uma acusação fiscal com base na presunção de omissão de saídas de mercadorias, entretanto sem atentar para os preceitos contidos no art 4º, parágrafo 4º da

Lei nº 7.014/96 – o que sugere que a autuação derivou de arbitramento, sem que, também fossem observados os preceitos contidos no art. 22 do mesmo diploma legal. Ou seja, não poderia o autuante ter utilizado roteiro de fiscalização sem previsão na legislação, o que inquina de nulidade o lançamento contido na infração 3.

Por tudo isso, considerando que não há segurança no lançamento, hipótese prevista no art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, voto no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário interposto, para tornar NULA a infração 3 e mantendo incólumes as infrações 1 e 2.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de Decadência)

Este voto refere-se à arguição de decadência analisada nos autos deste processo.

A decadência foi alegada em relação a fatos geradores objeto do Auto de Infração objeto da lide, lavrado em 27/09/2006, mas apenas em relação a fatos do exercício de 2001, dentre outros aspectos sob o argumento de que é previsto o prazo de cinco anos para a formalização do crédito tributário dos tributos por homologação conforme disposto no artigo 150, §4º, do CTN. Os artigos 150, §4º, e 173, do CTN, estabelecem:

CTN:

Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.

§4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

Art. 107-B

§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser arguida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, objeto da arguição de decadência, foram relativos a fatos geradores ocorridos no exercício de 2001 e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2007.

Assim, por este aspecto entendo que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 27/09/2006.

Quanto ao argumento, apresentado em sessão de julgamento, acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

Acórdão CJF nº 0130-11/11:

“VOTO

Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:

(...)

Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”

Pelo exposto, com a máxima vênia discordo do voto do ilustre Conselheiro Relator, e voto pelo não acolhimento da alegação quanto a se ter operado a decadência.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO CONHECER** o Recurso de Ofício interposto e, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e 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 recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$21.454,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “f”, do art. 42, da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de julho de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar de decadência)

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS