

**A. I. N °** - 269610.0003/13-7  
**AUTUADO** - PNEUNORTE LTDA.  
**AUTUANTE** - GILSON GILENO DE SÁ OLIVEIRA  
**ORIGEM** - INFRAZ ALAGOINHAS  
**INTERNET** - 18/09/2014

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF Nº 0201-03/14

**EMENTA: ICMS. 1.** DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS. MULTA. Infração não contestada. **2.** DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **3.** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Tratando-se de mercadorias adquiridas para utilização na atividade de recauchutagem de pneus descabe a exigência do imposto referente a diferença de alíquotas e por antecipação tributária, haja vista que para a atividade econômica exercida pelo autuado, sobre tais operações incide exclusivamente o ISS, imposto municipal. Infrações descaracterizadas. Indeferido o pedido de perícia e diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 30/09/2013 exige crédito tributário no valor de R\$11.991,60, devido às seguintes infrações:

01 – declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DMA – Declaração e Apuração Mensal do ICMS, nos exercícios de 2009 a 2011, sendo aplicada a penalidade fixa de R\$140,00 por exercício, totalizando R\$420,00;

02 - falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao uso e consumo e ativo fixo do estabelecimento, nos meses de março, abril, setembro, novembro e dezembro de 2009, janeiro, fevereiro, junho a outubro de 2010, junho, setembro outubro e dezembro de 2011, no valor de R\$7.836,88, acrescido da multa de 60%;

03 – deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição referente as aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no anexo 88 do RICMS/BA, nos meses de janeiro, março a maio, julho a setembro de 2009 e junho de 2010 no valor de R\$3.734,72 acrescido da multa de 60%.

Em sua defesa fls.258/275, através de advogado, o autuado sintetiza as infrações 02 e 03 que lhe foram imputadas. Afirma que o auto de infração é improcedente conforme demonstrará. Menciona que o primeiro ponto a ser analisado é que se trata de empresa que atua exclusivamente na prestação de serviço de recauchutagem de pneus, sujeito, portanto ao tributo do ISSQN, não exercendo qualquer atividade de circulação de mercadorias.

Diz que o Regulamento é bastante claro ao dispor que o ICMS antecipação será recolhido pelo contribuinte quando as mercadorias tiverem fim de comercialização, ou seja, sejam objeto de operações subsequentes. Sobre o tema reproduz o art. 125 do RICMS/BA.

Aduz que a própria Lei estadual do ICMS deixa evidenciado que só há antecipação se houver a possibilidade de realização de operações pelos adquirentes, o que inócorre no caso de prestação de serviço de recauchutagem. Transcreve o art. 8º da referida Lei. Afirma que basta verificar sua inscrição no cadastro estadual para se constatar que sua principal atividade é 22.12-9-00 - Reforma de pneumáticos usados.

Sustenta que o próprio Regulamento vigente à época tem o intuito de desonerar a prestação de serviço, pois veda, expressamente, a exigência até mesmo da diferença de alíquotas para os casos em que o contribuinte adquira mercadorias a serem aplicadas na prestação de serviço, inclusive quando se tratar de exercício de atividades mistas, conforme art. 7º, inciso I do citado Regulamento de ICMS do estado da Bahia, que transcreve. Sobre o tema reproduz decisões do CONSEF pela não exigência do diferencial de alíquota, por força de expressa disposição de lei dispensando o pagamento. (AI Nº - 04500109/91, origem - INFAZ BROTAS, D. O. E - 22. 02. 2000, 4ª Junta de Julgamento Fiscal, acórdão JJF Nº 0254/00).

Frisa trazer como paradigma a diligência deferida pela 2ª Câmara de Julgamento, no sentido de que fosse elaborado demonstrativo excluindo as mercadorias destinadas exclusivamente à prestação de serviço, tudo ocorrido no julgamento do AI 298578.0020/08-9. Informa que na diligência foram excluídas todas as mercadorias destinadas exclusivamente à prestação de serviço.

Observa que a própria empresa autuada sofreu a ação fiscal de nº 128869.0003/10-4, para exigência de antecipação parcial do ICMS e o auto foi julgado improcedente, justamente porque a atividade do Autuado é de prestação de serviço sujeita exclusivamente ao ISSQN. Transcreve o Acórdão JJF Nº 0257-01/11.

Explica que presta serviço de recauchutagem de pneus por conta e ordem da clientela. Para execução deste serviço, as empresas (clientes) entregam os pneus usados para que seja aplicada uma nova banda de rolagem (recauchutagem). Diz que nesta prestação de serviço, há a aplicação de mercadoria (adquirida como material de consumo na prestação de serviço de recauchutagem, cola, borracha etc.), mas percebe-se que, *in casu*, haverá incidência apenas do ISSQN.

Salienta que para efeito do tributo estadual (ICMS), não é contribuinte, não faz circular mercadorias, apenas presta serviço de recauchutagem. Sendo assim, atua como consumidor nas aquisições de mercadorias a serem aplicadas na prestação de serviço (sejam como bens de uso e consumo, seja para o ativo fixo ou permanente).

Assevera que nestes casos, não há que se recolher diferença entre a aplicação de alíquota interestadual pelo Estado de origem e a alíquota praticada internamente no Estado da Bahia, nem mesmo antecipação de ICMS, posto que não haverá circulação futura de mercadorias, mas tão somente prestação de serviço.

Menciona que o próprio Decreto-Lei 406/68 já determinava que haveria incidência apenas do ISSQN, ainda que houvesse fornecimento de mercadoria na prestação de serviço, nos termos do art. 8º da citado Decreto-Lei que reproduz.

Salienta que com a edição da Lei Complementar 116/2003, mudou-se um pouco a sistemática e se dispôs quais os serviços com fornecimento de mercadorias sofreriam incidência do ICMS e do ISSQN, mas só e tão somente, se houver ressalva na própria lista de serviços. Transcreve o § 2º do art. 1º da citada LC. Transcreve alguns exemplos de itens que a lei prevê a ressalva para incidência do ICMS e, por via de consequência, a exigência do diferencial de alíquotas. Diz que é a própria Lei que determinará em que hipóteses o prestador de serviço será, concomitantemente, contribuinte do ISSQN e do ICMS.

Assevera que para a prestação de serviço de recauchutagem não foi feita qualquer ressalva para incidência do ICMS, ou seja, haverá apenas e exclusivamente a tributação pelo imposto municipal: “14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.”

Entende que se depreende dos textos legais, que ainda que haja aplicação de material, fornecimento de mercadoria na prestação de serviço de recauchutagem não haverá incidência do ICMS, posto que a lei não faz qualquer ressalva permitindo a incidência. Transcreve jurisprudência consolidada nos Tribunais Superiores que seguem no mesmo sentido, qual seja, quando houver aquisição de material de uso ou consumo, ativo fixo ou permanente, não haverá exigência de diferencial de alíquota, posto que o prestador atua como consumidor final destas mercadorias e nesse sentido não haverá possibilidade de cobrança da antecipação ou diferencial de alíquota do ICMS.

Espera que seja deferida diligência fiscal ou perícia fiscal, caso paira dúvida no sentido de que as mercadorias que sofreram antecipação e diferencial de alíquotas do ICMS, são exclusivamente aplicadas na prestação de serviço de recauchutagem, nos mesmos moldes da diligência fiscal no AI 128869.0003/10-4, a fim de que a Autuada demonstre os equívocos cometidos pelo Autuante. Discorre sobre diligências e perícias. Entende que o indeferimento destas, pode significar cerceamento de direito de defesa.

Pede que seja deferida diligência por fiscal estranho ao feito, e, ao final, sejam julgadas improcedentes as infrações 02 e 03 da ação fiscal.

O auditor designado pela Inspetoria presta informação fiscal fls.338/340. Reproduz as infrações. Afirma que o contribuinte apresenta a sua peça de defesa contestando as infrações 02 e 03, requerendo sejam julgadas improcedentes. Sobre a infração 01, diz que o contribuinte não a contesta, aceitando-a tacitamente como fato verdadeiro. Observa, no entanto, que o Auditor Fiscal autuante não anexou ao auto de infração cópias ou arquivos digitais das referidas DMA, impossibilitando o confronto neste PAF dos lançamentos mensais efetuados nos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas com as informações contidas nas respectivas DMA.

No que tange às infrações 02 e 03, diz que o contribuinte afirma e comprova que exerce como atividade principal, a Reforma de Pneumáticos Usados (código 22.12-9-00), atuando exclusivamente na prestação de serviço de recauchutagem de pneus, sujeitando-se ao Imposto Sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza (item 14.04 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003), sem qualquer atividade de circulação de mercadorias (ausência de notas fiscais de venda das mercadorias que adquire como insumos, a serem empregados no processo de industrialização que desenvolve).

Sustenta que como comprovação de que a sua atividade econômica é apenas de prestação de serviço e, portanto, não está sujeito à legislação do ICMS, o contribuinte cita e anexa à sua peça de defesa cópia do Acórdão JJF nº 0257-01/11 da 1ª JJF.

Registra que o autuado também anexa à sua peça de defesa cópia da Diligência Fiscal (fls. 306/312) no auto de infração nº 128869.0003/10-4, realizada pelo Auditor Fiscal João Vicente Costa Neto em 07/06/2011, onde este afirma: “. . . informo, à luz do observado no processo de produção da PNEUNORTE LTDA, que todas as descrições dos produtos constantes das notas fiscais, objeto da autuação, tipo bor ligação mb/ac, filme para proteção de envelope, cola vulk multiuso, pre-moldado ruzi, sacos de ar, manchão rac, entre outras, indicam, ao meu ver, serem INSUMOS na Prestação de Serviço de Recauchutagem de Pneus Usados. Relativamente a expressão “*utilizados pelo autuado exclusivamente na prestação de serviço de recauchutagem*”, nada foi observado, por mim, que desabonasse essa afirmação do Contribuinte Autuado, inclusive pode-se verificar, nos dois últimos relatórios da DMA Consolidada, exercícios de 2010 e 2011, extraídos do Sistema INC da SEFAZ, que não há nenhum registro de Saída de Mercadorias por Compras, aliás todas as Saídas de Mercadorias e/ou Prestação de Serviço estão sendo declaradas no campo “*Outras*”, um indicativo, salvo melhor juízo, de que o Contribuinte Autuado não pratica venda de mercadoria”.

Concorda que não existe previsão legal para a cobrança de ICMS sobre atividade sujeita exclusivamente ao ISS, posição confirmada pela Lei Complementar nº 116/2003 no seu art. 1º, § 2º (ressalvadas as exceções previstas em lista anexa, da qual não consta a atividade do contribuinte)

e pelo art. 7º, inciso I do RICMS-Ba (proibição da cobrança da diferença de alíquotas nas mercadorias adquiridas por prestador de serviços para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza). Afirma que a corroborar tal interpretação, como demonstrado pelo contribuinte na sua peça de defesa, decisões do CONSEF (Acórdão JJJ nº 0254/00), do STJ (Recurso Especial nº 330.000/DF, 2ª Turma STJ, pág. 165) e do Supremo Tribunal Federal (AI 456722 AgR/MS, 1ª Turma do STF, publicação DJ 17-12-2004 e AI 505364 AgR/MG, 2ª Turma do STF, publicação DJ 22-04-2005).

Observa também, em relação a estas duas infrações, que o Autuante não anexa ao auto de infração, cópias nem arquivos eletrônicos das notas fiscais de entradas do contribuinte, que identifiquem as mercadorias e/ou bens adquiridos (se tributados, isentos, sujeitos à substituição tributária ou com redução na base de cálculo), UF de origem, alíquota aplicada, crédito destacado, elementos importantes para o cálculo e cobrança da DIFAL e da Antecipação Tributária.

Conclui que a infração 01, por não ter sido contestada pelo Contribuinte na sua peça de defesa, tem o seu lançamento confirmado e sustentado no presente auto de infração. Já para as infrações 02 e 03, diz que o Autuante não consegue comprovar, no presente auto de infração, que o contribuinte efetivamente efetuou operações de circulação de mercadorias, com as devidas emissões de notas fiscais de venda das mercadorias por ele adquiridas aos seus clientes. Por outro lado, o contribuinte comprova, com cópias dos já citados Acórdão JJJ nº 0257-01/11 e do Parecer ASTEC nº 068/2011, que as mercadorias adquiridas são empregadas como Insumos na Prestação de Serviços de recauchutagem de pneus usados, portanto operações sujeitas apenas ao ISSQN (Lei Complementar nº 116/2003), de competência municipal. Entende que as infrações 02 e 03, aqui discutidas, não devem subsistir, por total ausência de previsão legal de incidência do ICMS em tais operações.

#### **VOTO**

O presente lançamento imputa ao sujeito passivo 03 infrações à legislação tributária estadual, devidamente relatadas. O sujeito passivo não se manifestou sobre os valores lançados atinentes à infração 01 e se insurgiu em relação às infrações 02 e 03, portanto considero desde já subsistente o item não impugnado considerando que sobre o mesmo não existe lide.

No curso da instrução processual, constatei que o Autuante não anexou ao auto de infração, cópias nem arquivos eletrônicos das notas fiscais de entradas do contribuinte, que identifiquem as mercadorias e/ou bens adquiridos (se tributados, isentos, sujeitos à substituição tributária ou com redução na base de cálculo), UF de origem, alíquota aplicada, crédito destacado, elementos importantes para o cálculo e cobrança da DIFAL e da Antecipação Tributária. Tal procedimento cerceou o direito de defesa do autuado.

No presente caso, a autuação seria passível de julgamento pela nulidade, entretanto, com base no parágrafo único do art. 155 do RPAF/BA, ultrapasso a questão da nulidade, porque no mérito a exigência fiscal não subsiste.

Com relação ao pedido de diligência ou perícia para comprovação das razões defensivas, não vislumbro a necessidade para sua realização. A informação fiscal já foi prestada por fiscal estranho ao feito que diante dos elementos constantes no PAF apreciou de forma clara o processo Administrativo Fiscal ora em lide. Quanto a perícia, não vislumbro a necessidade, pois o tema em análise prescinde de conhecimentos técnicos específicos sobre a matéria. Indefiro, portanto, o pedido de realização de diligência e perícia, com fulcro no artigo 147, incisos I e II, alínea “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

No mérito, as infrações 02 e 03 referem-se respectivamente, a falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao uso e consumo e ativo fixo do estabelecimento e falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo

por substituição referente as aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no anexo 88 do RICMS/BA.

Na impugnação, o autuado alegou que tem como principal atividade, “22.12-9-00 - *Reforma de pneumáticos usados*”, sendo prestador de serviço de recauchutagem de pneus por conta e ordem dos clientes, sendo que, para execução deste serviço os seus clientes entregam os pneus usados para que seja aplicada uma nova banda de rolagem, no caso, recauchutagem, ocorrendo na prestação de serviço a aplicação de mercadoria, na condição adquirida como material de consumo na prestação de serviço de recauchutagem, cola, borracha etc., havendo a incidência apenas do ISSQN.

Sobre a matéria, assim dispõe o § 2º do art.1º da Lei Complementar 116/2003:

*Art. 1º-O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

( . . . )

*§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.*

Importante salientar que dentre as exceções ressalvadas no dispositivo acima transcrito não se encontra a prestação de serviço de recauchutagem, onde se depreende a não incidência do ICMS, ou seja, haverá apenas e exclusivamente a tributação pelo imposto municipal para o código de atividade: “14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.”

No caso em análise, restaria analisar se a empresa autuada realiza operações diversas à recauchutagem de pneus ou ainda, se as mercadorias acobertadas pelas notas fiscais arroladas no demonstrativo fiscal foram efetivamente utilizadas pelo autuado na prestação de serviço de recauchutagem, conforme alegado.

Nas razões defensivas o sujeito passivo trouxe aos autos, Parecer ASTEC Nº 068/2011 solicitado pela 1ªJJF, com vistas a esclarecer questão idêntica no auto de infração nº 128869.0003/10-4 lavrado contra esta mesma empresa, a PNEUNORTE Ltda.

Utilizo, portanto, o citado Parecer para decidir sobre a matéria em análise, cujo diligenciador chegou a seguinte conclusão: “... à luz do observado no processo de produção do autuado, todas as descrições dos produtos constantes das notas fiscais arroladas na autuação, a exemplo, de “BOR LIGAÇÃO MB/AC, FILME P/PROTEÇÃO DE ENVELOPE, COLA VULK MULTIUSO, PRÉ-MOLDADO RUZI, SACOS DE AR, MANCHÃO RAC” dentre outros, indicam, a meu ver, se tratar de insumos na “Prestação de Serviço de Recauchutagem de Pneus Usados”. Salientou, ainda, o diligente, que não observou nada que contrariasse a alegação defensiva de que os referidos materiais são utilizados, exclusivamente, na prestação de serviço de recauchutagem. Ressaltou que todas as saídas de mercadorias e/ou prestação de serviço estão sendo declaradas no campo “Outras”, das DMAS sendo um indicativo, salvo melhor juízo, de que o autuado não pratica operações comerciais com tais produtos. Ou seja, as mercadorias adquiridas não foram comercializadas, sendo, em verdade, utilizadas no processo de recauchutagem.

Observo que o art. 7º, inciso I do RICMS-Ba dispõe sobre a não incidência do ICMS diferença de alíquotas nas mercadorias adquiridas por prestador de serviços para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza.

Desta forma, considerando que a atividade de recauchutagem quando realizada por encomenda do cliente que fornece a carcaça do pneu usado, encontra-se fora do campo de incidência do ICMS, estando sujeita unicamente à incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços, de competência

municipal, conforme previsto na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, item 14.04 - Recauchutagem ou regeneração de pneus.

As aquisições interestaduais das mercadorias que serão empregadas exclusivamente na prestação deste serviço não estão sujeitas ao pagamento do ICMS diferença de alíquotas, haja vista o disposto no art. 7º, inciso I do RICMS/BA.

Também não estão sujeitas ao pagamento do ICMS substituição tributária por antecipação, visto que as aquisições de mercadorias que serão utilizadas na atividade de recauchutagem de carcaça de pneus adquiridos de terceiros, como os pneumáticos danificados e as demais mercadorias adquiridas não se destinam a comercialização e sim a industrialização, são consideradas insumos do processo produtivo, não incidindo, portanto, a referida antecipação tributária, pois não ocorrerão operações subsequentes, nos termos da Lei Complementar nº 116/2003.

Acolho, portanto, o entendimento do preposto que prestou a informação fiscal de que as infrações 02 e 03, não foram devidamente caracterizadas no presente auto de infração. Concluo que estas infrações são insubsistentes por ausência de previsão legal.

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 **269610.0003/13-7**, lavrado contra a **PNEUNORTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$420,00**, prevista no inciso XVIII alínea “c” do art. 42 da Lei 7014/96 alterada pela Lei 8.534/02 e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões CONSEF, 10 de setembro de 2014.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR