

PROCESSO - A. I. Nº 180642.0004/14-4
RECORRENTE - CLIPPER SALVATAGEM E MATERIAIS NÁUTICOS LTDA. (CLIPPER LIFERAFT & NAUTICAL EQUIPAMENTOS LTDA.) - EPP
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JF nº 0080-01/15
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 25/11/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJE Nº 0367-12/15

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Em se tratando de conservação de qualquer objeto, aí incluindo-se embarcações ou qualquer outro tipo de veículo, aparelhos, etc., as peças e partes empregadas no serviço ficam sujeitas à incidência do ICMS. Indefiro diligência solicitada, uma vez que as peças que o autuado detém em sua posse ou as fotos das caixas de papelão contendo as alegadas peças defeituosas retiradas das embarcações, não identificam, não provam que se tratam das mesmas mercadorias apuradas na omissão de saídas na Auditoria de Estoque. Caberia ao próprio autuado providenciar o efetivo controle das mercadorias que foram usadas na prestação do serviço. A omissão não restaria provada pela posse dos produtos substituídos, mas, pela emissão do respectivo documento fiscal de saída da mercadoria com destino à realização do negócio misto, envolvendo serviços e mercadorias, o que não foi observado pelo autuado. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente o Auto de Infração, mantendo a exigência fiscal no montante de R\$52.838,30.

O Auto lavrado em 29/09/2014 decorre de três infrações, sendo objeto do Recurso Voluntário apenas a de número 1, cuja acusação é de:

***Infração 1** - Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis, nos exercícios de 2010, 2011 e 2012, sendo lançado o valor de R\$52.558,30 acrescido da multa de 100%.*

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 1ª JF, decidiu, por unanimidade e com base no voto do Relator de primeiro grau, abaixo transcrito, que é integralmente Procedente o Auto de Infração, como segue:

VOTO

(...)

Nas razões, o autuado consigna que atua preponderantemente na atividade de prestação de serviços de manutenção em embarcações, prevista na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03 (item 10.05), sujeita à incidência do ISS.

Explica que no desempenho dessa atividade, retira das embarcações os produtos que estejam com defeitos, substituindo-os por produtos novos e descartando as mercadorias retiradas. Os produtos novos servem à prestação dos serviços (manutenção de embarcações), não sendo objeto de comercialização. Enfatiza que o ICMS incidirá apenas sobre operações de circulação de mercadorias acompanhadas da prestação de serviços, se os referidos serviços não estiverem enquadrados na lista anexa à lei complementar que trata do ISS, o que não ocorre no caso.

A Auditora Fiscal informa que apenas uma pequena parcela das mercadorias indicadas pelo autuado, que teriam sido utilizadas na prestação de serviços de manutenção, faz parte do demonstrativo das omissões e, sequer para essas mercadorias, foram juntadas provas da emissão de respectivas notas fiscais ou comprovantes de controle da movimentação desses estoques.

Examinando as peças que instruem o processo administrativo fiscal - PAF e a legislação pertinente ao tema em debate, verifico que o autuado se encontra inscrito no cadastrado normal de contribuintes, explorando a atividade de "representantes comerciais e agentes do comércio de máquinas, equipamentos, embarcações e aeronaves", sujeita, pois, à incidência do imposto estadual (ICMS). Não sendo correto, portanto, a afirmativa da atividade preponderante de prestação de serviços de manutenção em embarcações (Lei Complementar nº 116/03 - item 10.05) e a incidência exclusiva do Imposto sobre Serviços (ISS).

É fato a existência de uma "zona cinzenta" em determinadas operações consideradas "mistas", no que se refere à incidência de ICMS e o ISS, o que demandou, inclusive, a elaboração da lista de serviços da LC 116/2003, na tentativa de separar serviços, nos quais incidem o ICMS, daqueles que estão sob incidência do ISS. Para o caso em concreto, a prestação de serviços com fornecimento de material do prestador, é esclarecedor a transcrição dos itens 14.01 e 14.03 da referida lista da LC 116/03, e não o item 10.5, como entendeu o autuado, em sua defesa, que trata de agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis.

14.01 – 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).

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

Dessa forma, na conservação de qualquer objeto, incluindo-se a embarcações ou qualquer outro tipo de veículo, aparelhos, etc., as peças e partes empregadas no serviço ficam sujeitas à incidência do ICMS. O documento fiscal emitido pelo prestador de serviço possui campo específico para o destaque do ISS e também do ICMS, devendo constar separadamente a base de cálculo do serviço prestado, da base de cálculo das mercadorias empregadas. Assim, entendo que não cabe o argumento apresentado pelo impugnante de que as peças foram empregadas no reparo de embarcações e que por isso estariam fora da incidência do ICMS.

As peças que detém ou mantém em sua posse, ou ainda as fotos das caixas de papelão contendo as peças defeituosas retiradas das embarcações, conforme assevera o autuado na sua peça de defesa, não identificam nada, nem provam que se tratam das mesmas mercadorias apuradas na omissão de saídas do demonstrativo fiscal.

Caberia ao próprio autuado providenciar o efetivo controle das mercadorias que foram usadas na sua prestação do serviço. A inexistência da omissão não restaria provada pela posse dos produtos que foram substituídos, mas, sim, pela emissão do respectivo documento fiscal de saída da mercadoria com destino à realização do seu negócio misto, envolvendo serviços e mercadorias. No caso, a disponibilização das peças para revenda ou sua aplicação nos serviços, diante da complexidade do empreendimento do sujeito passivo, em se tratando de ferramenta utilizada para viabilizar os negócios e no gerenciamento dos seus estoques, competiria ao próprio autuado trazer aos autos, os elementos necessários em favor de suas alegações, uma vez que o contribuinte é quem tem o domínio desses elementos.

As mesmas dificuldades e carências no controle desses estoques, o autuado vem enfrentando ao longo do tempo, conforme se pode depreender das decisões contidas, nos exercícios anteriores, a exemplo do Acórdão CJP 0270-11/14. No caso em exame, conforme já definido, não considere presentes os requisitos que demandassem a designação do diligência fiscal, uma vez que o procedimento não se presta para exclusão das mercadorias utilizadas na prestação do serviço do contribuinte, providencia que deveria ser adotada pelo próprio sujeito passivo com a emissão do competente documento fiscal.

Fundando-se em documentação idônea, o lançamento tributário de ofício goza de presunção de certeza e, conforme prevê o art. 123 do RPAF/99, cabe ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do lançamento de ofício, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no sentido de elidir a acusação fiscal. Tais provas não foram trazidas aos autos. Infração caracterizada.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Protocolizado Recurso voluntário tempestivo, fls. 163/170, o contribuinte retorna aos autos para insurgir-se contra a Decisão emanada da 1ª Junta de Julgamento Fiscal.

De início, diz da sua conduta e afirma que os produtos que lista (Facho manual luz vermelha, Foguete manual c/ paraquedas estrela vermelha, Fumígeno flutuante, Sinal facho manual, Sinal fumígeno flutuante e Sinal Vermelho c/ paraquedas) teriam sido utilizados na prestação de serviços de manutenção.

Registra que a sua atividade consiste em retirar das embarcações os produtos que estejam com defeitos, os substituindo por produtos novos, estes últimos *“incorporados aos bens das embarcações”*, objeto das prestações de serviços.

Diz que objetivando comprovar suas alegações, mantém em sua posse os produtos que foram retirados das embarcações ao serem substituídos pelos novos, lembrando que tais mercadorias encontram-se no seu depósito e que não teriam sido computadas no levantamento que originou a exigência fiscal.

Aduz que apesar de a Decisão de piso ter transcrito apenas a sua atividade principal, também está cadastrada no CNAE 33.17-1-01 - Manutenção e reparação de embarcações e estruturas flutuantes. Lembrando que não negou que exerce atividade de comercialização de mercadorias, assinala que o centro da discussão consiste na inobservância da sua atividade secundária - prestação de serviços -, que no seu exercício, utiliza diversas mercadorias, entendido que não houve omissão de saída dos referidos produtos, pois, foram efetivamente usados na prestação de serviço.

Evocando o art. 155, II, e III, da CF/88, e dizendo dos respectivos enunciados, assevera que o STJ analisou a tributação de serviços de composição gráfica sob encomenda e concluiu que, ainda que envolvam o fornecimento de mercadorias, estariam sujeitos apenas ao ISS – entendimento expresso na Súmula nº 156 do STJ e também encontrado na jurisprudência em sede de Recurso Repetitivo (REsp 1.092.206-SP).

Resumindo, diz que o STJ firmou posição no sentido de que caso o serviço agregado seja tributável pelos municípios, consoante indicado na lista anexa à lei complementar, deve incidir apenas o ISS, restando ao ICMS a incidência sobre operações de circulação de mercadorias acompanhadas da prestação de serviços apenas nas hipóteses em que os serviços não tenham enquadramento na lista anexa à lei complementar que trata do ISS. Afirma que também o STF adota tal posicionamento.

Do que expôs, entendendo que a sua atividade é de prestação de serviços de manutenção em embarcações, com previsão na lista de serviços da LC nº 116/03, item 10.05, conclui que na sua atividade apenas incidirá o ISS, fato que motiva o seu pedido de realização de diligência para que sejam excluídas as mercadorias que foram usadas nas prestações de serviço, bem como da demonstração da inexistência de omissão pela posse dos produtos que foram substituídos e que não foram computados no presente lançamento.

Referindo-se à formalidade dos atos administrativos, evoca o art. 2º do RPAF/Ba, diz que se observados os princípios da legalidade objetiva e da verdade material, restará afastada a possibilidade de aceitação de argumentos baseados em suposições ou interpretações pessoais dos prepostos da administração pública. Citando a doutrina, discorre derredor do ônus da prova, da finalidade do processo administrativo e da forma de constituição do lançamento à luz dos princípios da legalidade e de verdade material, tudo no sentido de afirmar que resta necessária a realização de diligência para que seja apurada a utilização das mercadorias na prestação dos seus serviços e a constatação de que os produtos que deram azo à autuação não foram destinados à venda, mas sim à utilização na prestação de serviços.

Por fim, reitera o pedido de realização de diligência para que fique demonstrado que os produtos em tela não foram destinados à venda, também pugnando pela improcedência do lançamento fiscal.

A PGE/PROFIS, por intermédio do Dr. José Augusto Martins Junior, exara Parecer, fls. 174/178, no qual opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, aduzindo que do exame dos produtos, não há como acolher a tese de que tratar-se de uma atividade mista, porquanto as mercadorias envolvidas (material de segurança e sinalização) não têm nenhuma relação com a prestação de serviços de manutenção.

Amiudando, esclarece que para as operações mistas, em que existe uma prestação de serviços compreendidas no âmbito do ISSQN, com fornecimento de mercadorias, não existe a incidência do ICMS.

Diz que da observação do contrato social do recorrente, de fato, observa-se que a empresa realiza operações abarcadas pelo ICMS e outras alcançadas pelo ISS, sendo necessária, desta forma, uma análise caso a caso dos produtos objeto do lançamento.

Afirma que da verificação dos produtos enunciados às fls. 165, não restam dúvidas quanto ao fato de que não se tratam de bens utilizados na prestação de serviços de manutenção, estando encartados como produtos de segurança, no gênero sinalizador. Faz descrição de cada produto, também indicando a utilização de cada produto, concluindo, como dito, pelo improvimento do apelo recursal.

VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 1ª JfF deste CONSEF, Acórdão JfF 0080-01/15, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O Recurso que ora se discute tem assento na acusação de haver o contribuinte deixado de proceder ao recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis.

Vê-se que o demonstrativo fiscal derivou de levantamento quantitativo de estoques donde se apurou omissões de entradas e de saídas, remanescendo a exigência em relação às saídas que têm maior expressão monetária. Dito isso, restou apurado que a ora recorrente teria omitido saídas do seu estoque de mercadorias supostamente sujeitas à tributação, quais sejam: *Facho manual luz vermelha, Foguete manual c/ paraquedas estrela vermelha, Fumígeno flutuante, Sinal facho manual, Sinal fumígeno flutuante e Sinal Vermelho c/ paraquedas.*

A tese recursal, em síntese, sustenta que em verdade os produtos acima listados são empregados em serviços de manutenção, e como tal, sujeitos ao ISSQN, por tratar-se de prestação de serviços com emprego de partes e peças, também entendido que tais serviços consistem em “... retirar das embarcações os produtos que estejam com defeitos e substituí-los por produtos novos, separando as mercadorias velhas para um posterior descarte.”

Por primeiro, não há que se discutir que o recorrente também é prestadora de serviços, posto que tal fato resta comprovado nos autos, entretanto, relativamente à prestação dos serviços consoante expresso pela próprio recorrente, não me parece que consigam enquadramento na lista de serviços da LC nº 116/03 como quer fazer crer o recorrente, haja vista que a mera substituição dos itens acima listados nas embarcações dos clientes do Sujeito Passivo não caracterizam as ditas operações mistas, eis que se trata de retirada de um determinado item vencido ou impréstável por outro em condições de uso, longe portanto do quanto enquadrado como Serviços de intermediação e congêneres e Serviços relativos a bens de terceiros, itens 10 e 14 da lista de serviços da LC nº 116/03.

Também há que se analisar a natureza dos produtos que deram azo à autuação. Neste ponto, as dúvidas que eventualmente pairavam sobre as mercadorias em tela, no meu entender restam absolutamente esclarecidas, ou seja, são todos produtos de sinalização de segurança de embarcações conforme claramente exposto pelo n. Procurador do Estado, donde se conclui que a mera substituição dos ditos sinalizadores, ao menos com os elementos trazidos aos autos, não caracterizam atividade mista, restando clara a incidência do ICMS com fundamento na presunção de que as mercadorias em voga saíram do estabelecimento autuado sem que fosse recolhido o imposto correspondente.

Avançando, merece registro que a autuação decorre efetivamente da falta de emissão de documentos fiscais que possam acobertar as operações tanto de entradas quanto de saídas, redundando nas omissões apontadas e que poderiam, eventualmente, ser elididas com a apresentação dos referidos documentos, lembrando que o fato de o recorrente ainda ter em seu poder as mercadorias substituídas, imprestáveis por qualquer motivo, não tem o condão de elidir a acusação fiscal que como dito tem relação com comercialização, haja vista que o recorrente não logrou demonstrar que as ditas mercadorias estariam sujeitas à incidência do ISS em razão da prestação de serviços com aplicação de peças.

Dito isso, denego o pedido de diligência formulado pelo recorrente e, considerando que os levantamentos quantitativos de estoques podem ser contrariados pelo contribuinte com elementos de prova, pode o Sujeito Passivo, de posse de tais elementos, provocar a PGE/Profis para no controle da legalidade, representar a uma das Câmaras deste Conselho.

Por tudo o quanto exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **180642.0004/14-4** lavrado contra **CLIPPER SALVATAGEM E MATERIAIS NÁUTICOS LTDA. (CLIPPER LIFERAFT & NAUTICAL EQUIPAMENTOS LTDA.) - EPP**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$52.558,30**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$280,00**, previstas no inciso XVIII, alíneas “b” e “c”, do mesmo diploma legal, alterada pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de novembro de 2015.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA - REPR. DA PGE/PROFIS