

**A. I. Nº** - 089034.0008/13-6  
**AUTUADA** - IBRAV ACESSÓRIOS INDUSTRIAIS LTDA.  
**AUTUANTE** - HILDÉCIO ANTÔNIO MEIRELES FILHO  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 27.12.2016

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0203-05/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. COMPRA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS. MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. 2. CRÉDITO INDEVIDO. OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS. Infrações totalmente elididas após duas diligências realizadas pela ASTEC/CONSEF. 3. LIVRO FISCAL. REGISTRO DE INVENTÁRIO. Falta de apresentação quando regularmente intimado. Infração mantida. Preliminares de nulidade, decadência e efeito confiscatório da multa da obrigação principal, prejudicadas em razão da insubsistência da cobrança do imposto. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 27/12/2013, para exigir ICMS e multa, no valor principal de R\$116.998,58, contendo as seguintes imputações:

**Infração 01** – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Conforme DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS DEVIDO NAS ENTRADAS/AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, parte integrante do Auto de Infração, cópia em mídia entregue ao contribuinte. Valor exigido: R\$43.740,03. Multa aplicada: 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96;

**Infração 02** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Conforme DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS DEVIDO NAS ENTRADAS/AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, parte integrante do Auto de Infração, cópia em mídia entregue ao contribuinte. Valor exigido: R\$32.443,50. Multa aplicada: 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96;

**Infração 03** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Conforme livro de Registro de Entradas e livro de Registro de Apuração do ICMS, nas operações realizadas no Estado da Bahia com materiais aplicados na prestação de serviços cujas saídas são alcançadas pela incidência do ICMS. Valor exigido: R\$40.355,05. Multa aplicada: 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96;

**Infração 04** – Deixou de apresentar Livro Fiscal quando regularmente intimado. Não apresentou o livro Registro de Inventário referente aos exercícios de 2008, 2009 e 2010. Multa por descumprimento de obrigação acessória. Valor exigido: R\$460,00, capitulada no art. 42, inc. XX, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 10.847/07.

O contribuinte foi notificado do lançamento em 08/01/2014, através de intimação pessoal e ingressou com defesa administrativa em 07/02/2014, através de petição subscrita por procurador habilitado nos autos através do instrumento anexado à fl. 179. A peça de defesa foi inserida às fls. 150 a 178.

Após fazer uma síntese dos fatos que motivaram o lançamento e ressaltar a tempestividade da medida impugnatória, a defendente arguiu a nulidade do Auto de Infração. Disse que da análise dos livros Registro de Apuração do ICMS apresentados, a exigência fiscal não guarda relação alguma com as conclusões a que chegou a fiscalização. Para ilustrar essa questão a impugnante juntou aos autos cópias dos livros do ano de 2009 e planilha reproduzida às fls. 157/158.

Em seguida a defesa suscitou a decadência dos créditos tributários do ano de 2008, sob o argumento de que a notificação do lançamento ao sujeito passivo somente ocorreu em 08 de janeiro de 2014, em momento posterior ao encerramento do prazo decadencial que teve início em 1º janeiro de 2009 e esgotamento em 1º janeiro de 2014, na forma do art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN).

Mais à frente a defendente, em relação à infração 01, afirmou que a cobrança do DIFAL em relação às mercadorias adquiridas pela empresa recaiu sobre aquisições de matérias-primas e produtos intermediários, visto que os materiais que compõem a autuação são aplicados nos serviços prestados pelo contribuinte relacionados à retífica de válvulas industriais, compreendendo molas – necessárias à compreensão das válvulas; parafusos e porcas, rolamentos, juntas e gaxetas, entre outros itens. Aduziu ainda que exerce atividade que não se sujeita à incidência do ICMS, mas à tributação pelo ISS (imposto sobre serviços), razão pela qual não poderia lhe ser exigido o ICMS a título de DIFAL, pois estaria na condição de consumidora ou usuária final dos produtos.

Em relação ao direito ao crédito fiscal dos materiais adquiridos (infrações 02 e 03), ressaltou a defesa, na linha do quanto já consignado no item 01 da autuação, que as mercadorias adquiridas pela impugnante são insumos, (matérias-primas e produtos intermediários), de modo que a glosa efetuada pelo autuante seria absolutamente ilegal e sem respaldo em diligências no estabelecimento da empresa que não foram sequer efetuadas pelo auditor autuante. Invocou no caso a aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS. Os itens 02 e 03 da autuação se referiram, respectivamente, à glosa de créditos de aquisições interestaduais e internas (dentro do Estado da Bahia).

Requeru a retificação da multa aplicada no lançamento, caso não seja acatada, o cancelamento integral da autuação, postulando a aplicação do princípio do não confisco na seara tributária, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Transcreveu na peça impugnatória decisões judiciais relacionadas com as matérias suscitadas, e pediu, em complemento, dentro do princípio da eventualidade, que o PAF seja convertido em diligência visando demonstrar que todas as mercadorias adquiridas se destinavam à atividade fim da empresa.

A informação fiscal foi prestada pelo autuante e anexada às fls. 207/208. Nesta peça a autoridade fiscal afirmou que as alegações da autuada são inócuas e frágeis e não encontram amparo na legislação tributária, em especial na Lei nº 7.014/96. Disse que o contribuinte adquiriu peças de reposição para aplicação no reparo de válvulas e que nenhuma das peças elencadas no demonstrativo de débito foram objeto de saídas tributadas, configurando o uso na condição de peças de reposição. Disse que as cópias do livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 181 a 204), não apresentavam nenhuma divergência de valores em relação aos créditos fiscais e valores lançados a título de diferença de alíquotas. Não acatou os argumentos defensivos relacionados à nulidade do procedimento fiscal e decadência dos créditos tributários do exercício de 2008.

Ao finalizar a peça informativa afirmou ser favorável à realização de diligência por auditor da ASTEC para que seja comprovada a segurança dos valores considerados no levantamento fiscal.

Na assentada de julgamento, ocorrida em 10 de junho de 2014, o colegiado da 5ª Junta de Julgamento Fiscal deliberou pela conversão do processo em diligência com o seguinte teor.

***No “Demonstrativo de Apuração do ICMS diferencial de alíquota/ crédito indevido”, peça apensada às fls. 15 a 31 dos autos, que serve de lastro para as imputações 1, 2 e 3 do***

*Auto de Infração, são arrolados diversos itens, com descrições também diversas, a exemplo de rolamentos, porcas, acessórios para tubo de ferro fundido, gaxetas, barras de cobre, rolamentos de esferas, juntas, granelhas, molas helicoidais cilíndricas, tintas e vernizes, barras, fios de aço inoxidável etc. Chama a atenção a nomenclatura de alguns itens com o seguinte descritivo na planilha mencionada: , “insumos”, “matéria-prima”, “material de embalagem”, “suprimentos de informática”, “ferramentas de rápido desgaste”, “beneficiamento” etc., denotando que a empresa possivelmente exerce atividade de industrialização de prestação de serviço.*

*O contribuinte revela, na peça de defesa, que os itens glosados são insumos utilizados na atividade de retífica de válvulas de alta pressão, com aplicação dos materiais que tiveram os créditos glosados pela fiscalização com cobrança também de ICMS a título de diferença de alíquotas (DIFAL).*

*Remanescem neste processo algumas dúvidas, que demandam a remessa dos autos à ASTEC/CONSEF para os devidos esclarecimentos, na ordem apresentada abaixo:*

*1 – Primeiramente a diligência deverá ser executada “in loco”, em visita ao estabelecimento autuado, ocasião em que o diligente deverá requisitar o contrato social da empresa e analisar as atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo. Deverá também descrever, no Parecer Técnico, a participação de cada item no processo produtivo e/ou na prestação de serviço.*

*2 – Verificar ainda na escrita do ICMS e correspondentes notas fiscais de saídas, o tratamento dado às operações subsequentes dos produtos resultantes do processo fabril ou de prestação de serviço, certificado se as referidas operações são ou não tributadas pelo ICMS, ainda que parcialmente;*

*3 – Caso não se configure a situação descrita no item 2 acima (saídas tributadas pelo ICMS), observar se o contribuinte adquire os produtos (itens com créditos glosados) na condição de usuário final e qual o tratamento tributário dado as operações subsequentes (incidência do ISS; incidência do ISS sobre os serviços e ICMS sobre os materiais aplicados etc.).*

*4 – Revisar, caso seja provado que o contribuinte é usuário final dos produtos adquiridos, os valores que serviram de base de cálculo para autuação, extraídos da escrita do ICMS e informações econômico-fiscais (DMA's), observando, em especial, os questionamentos formulados na peça defensiva (fls. 157/158 dos autos), quanto à divergência entre as planilhas elaboradas pelo autuante e os dados existentes na escrituração fiscal da empresa.*

*5 – O diligente da ASTEC poderá requisitar, a seu critério, documentos ou informações junto ao contribuinte que viabilizem a execução dos trabalhos de revisão do feito. Ao final dos trabalhos deverá elaborar Demonstrativo de Débito, caso haja alteração ou remanesçam valores da autuação.*

*6 - Cumprida a diligência acima, a ASTEC deverá dar ciência ao autuante e ao autuado do inteiro teor desta peça processual, sendo-lhes assegurado o prazo de 10 (dez) dias para manifestação.*

*7 - Em seguida o PAF deverá retornar ao CONSEF visando o julgamento da impugnação interposta pelo sujeito passivo.*

A ASTEC, através do Parecer Técnico nº 040/2015 (fls. 217 a 220), informou que as mercadorias relacionadas no demonstrativo de fls. 15 a 31 são aplicadas nas prestações de serviços de recuperação e manutenção de válvulas e conexões de terceiros, conforme informado no documento “Descrição Processo de Recuperação e Manutenção de Válvulas” (Anexo, fls. 229 a 230-A). Que as notas fiscais de saídas emitidas pela empresa se referem a faturamento de serviços com destaque apenas do ISS municipal, não havendo menção nas mesmas de eventuais materiais

aplicados, de forma que não houve tributação pelo ICMS de mercadorias em cujas entradas houve destaque do imposto. Que na apuração do imposto DIFAL o autuante compensou os créditos fiscais destacados nos documentos de aquisição. Anexou documentos às fls. 231 a 528 dos autos.

Autuante e autuado foram cientificados da revisão fiscal. O contribuinte, através de seu procurador observou, na manifestação acostada às fls. 541 a 546, que o objetivo da diligência foi avaliar se as mercadorias adquiridas se destinavam à atividade fim da peticionária, como insumo ou matéria-prima (produtos intermediários) e que o Parecer da ASTEC evidenciou ou comprovou as assertivas da defesa. Que a diligência apesar de não ter respondido a todos os quesitos formulados evidenciou, pela resposta genérica, que os bens adquiridos e aplicados na retificação de válvulas são insumos e não bens de uso e consumo do estabelecimento autuado.

A ciência da revisão fiscal para o autuante foi efetivada por outro servidor, em razão de licença da autoridade responsável pelo lançamento originário.

Em 27 de novembro de 2015 o colegiado da 5ª Junta de Julgamento deliberou pela remessa do PAF novamente à ASTEC visando à execução de diligência, ocasião em que foram formulados os questionamentos na ordem abaixo apresentada:

*A ASTEC, através do Parecer Técnico nº 040/2015, se pronunciou nos autos, porém sem responder aos questionamentos de forma conclusiva e seguindo a ordem em que foram elaborados, ou seja, de forma sucessiva e de maneira itemizada, ensejando, assim, dúvidas quanto às “conclusões” ali expostas, especialmente no que se refere à utilização dos materiais adquiridos, cujos créditos foram glosados pela fiscalização e o subsequente tratamento dado nas saídas subsequentes (se tributadas ou não pelo ICMS ou tributadas em parte pelo ICMS e ISS). Necessário se observar que o direito ao crédito de ICMS está vinculado sempre a saídas subsequentes tributadas, salvo as exceções de manutenção de crédito, previstas nas normas de regência do imposto. Por outro, a exigência de DIFAL sobre operações com mercadorias para uso ou consumo, está relacionado a uso dessas mercadorias em atividades não vinculadas às atividades comercial ou industrial do estabelecimento, sujeitas à incidência do imposto.*

*II - Por outro lado, foi anexados no Parecer da ASTEC uma multiplicidade de documentos e papéis, inseridos às fls. 222 a 528, sendo necessário estabelecer a relação desses documentos e papéis com os questionamentos formulados no pedido de diligência.*

*É importante observar no texto da diligência se o contribuinte efetivamente compensou créditos supostamente indevidos em sua escrita fiscal, com débitos de ICMS também apurados na conta corrente do imposto, e se todas as prestações e/ou operações efetuadas pelo contribuinte estão sujeitas apenas a incidência do ISS municipal, com a exclusão da tributação pelo imposto estadual sobre circulação de mercadorias.*

*III - Portanto, vários são os contextos que devem ser observados no Parecer a ser elaborado na revisão fiscal e que se encontram presentes nos 5 (cinco) questionamentos formulados por este Relator no pedido originário.*

*IV - É de se observar ainda que o próprio contribuinte, a se pronunciar acerca do Parecer da ASTEC (doc. fls. 544/546), observou que nem todos os questionamentos formulados pela 5ª JJF foram respondidos pelo diligente.*

#### **DA DILIGÊNCIA**

*Deverá o PAF retornar a ASTEC para que a diligência solicitada às fls. 213/214 seja executada e respondida em conformidade com a sua formulação original e os acréscimos expostos acima – itens I, II e III.*

A ASTEC, através do Parecer nº 45/16, datado de 29 de maio de 2016, acostado às fls. 558/572, esclareceu os pontos controversos e omissos reafirmando ao final do Parecer que o contribuinte autuado é usuário final das mercadorias objeto da autuação, aplicando-as na prestação de

serviços a terceiros (única atividade empresária) que é apenas tributada pelo ISS, conforme notas fiscais de saídas juntadas na revisão. A despeito disso o contribuinte escriturou no livro REM (Registro de Entradas de Mercadorias), como crédito de ICMS, os valores do imposto destacados nos documentos fiscais de aquisição das mercadorias que aplicou nos serviços, cujas saídas tributou exclusivamente pelo ISS, acumulando saldo credor de ICMS.

A empresa voltou a se manifestar às fls. 580 a 583v, reproduzindo os termos e respostas da diligência, para formular, ao final, pedido de afastamento das cobranças relacionadas ao DIFAL e glosa de créditos fiscais dos materiais aplicados nas prestações de serviços.

Mais uma vez o preposto fiscal designado limitou-se a apor o seu ciente do resultado da 2ª diligência, fato registrado à fl. 590 verso.

## VOTO

No processo administrativo em epígrafe, após duas diligências executadas pela ASTEC/CONSEF, que resultaram no Parecer Técnico nº 040/2015 (fls. 217 a 220) e Parecer Técnico nº Parecer nº 45/2016, (fls. 558 a 572), foi informado que as mercadorias relacionadas no demonstrativo de fls. 15 a 31 do Auto de Infração foram aplicadas nas prestações de serviços de recuperação e manutenção de válvulas e conexões de terceiros, conforme consta no documento “Descrição Processo de Recuperação e Manutenção de Válvulas” (Anexo, fls. 229 a 230-A).

A partir das notas fiscais de saídas emitidas pela empresa e anexadas por amostragem pela revisão às fls. 231 a 239, verifica-se que a empresa presta os serviços relatados pelo diligente fiscal, envolvendo a manutenção e calibração em válvulas de segurança de sistemas industriais de alta pressão, situação que envolve também aplicação de algumas peças, de pequeno valor unitário, a exemplo de molas – necessárias à compreensão das válvulas; parafusos e porcas, rolamentos, juntas e gaxetas, entre outros itens.

Nessa situação, a legislação do tributo previa à época da ocorrência dos fatos geradores (exercícios de 2008, 2009 e 2010) a não incidência do ICMS, conforme disposto no art. 3º, § 1º, inc. I, da Lei nº 7.014/96, com a seguinte redação:

*Art. 3º - O imposto não incide sobre:*

*(...)*

*§ 1º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:*

*I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza;*

Na situação acima descrita o contribuinte, em relação às prestações de serviços apuradas na revisão não se enquadra na condição sujeito passivo do tributo incidente sobre as operações de circulação de mercadorias (ICMS), seja a título de pagamento de imposto por diferença de alíquotas (DIFAL), ou mesmo está submetido ao pagamento do tributo por creditamento indevido do imposto, visto que em suas atividades não opera com a compra e venda de mercadorias, dentro do sistema de apuração débito e crédito.

Em decorrência, as alegações de nulidade do lançamento (vício formal) e de decadência, prejudicial de mérito, ficam prejudicadas visto que as cobranças inseridas nos itens 01, 02 e 03 do Auto de Infração são totalmente improcedentes. Da mesma forma a arguição de excessividade da multa pelo descumprimento da obrigação tributária principal, com base no princípio do não confisco.

Por sua vez, os acúmulos de créditos fiscais de natureza escritural, detectados pela revisão da ASTEC, na escrita fiscal do contribuinte, nos livros Registro de Entradas de Mercadorias e Apuração do ICMS deverão ser objeto de estorno por parte do sujeito passivo, sob pena de aplicação de multa por descumprimento de obrigação instrumental que poderá ser lançada em novo procedimento fiscal.

Remanesce, entretanto, nessa autuação, a multa lançada no item 04 do lançamento, relativa à falta de escrituração do livro Registro de Inventário, no importe de R\$460,00, considerando, inclusive, que o contribuinte não fez impugnação específica em relação a essa exigência.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **089034.0008/13-6**, lavrado contra **IBRAV ACESSÓRIOS INDUSTRIAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor principal de **R\$460,00**, prevista no art. 42, inc. XX, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 10.847/07, e dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta recorre da presente Decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inc. I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, com a alteração promovida pelo Dec. nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de novembro de 2016.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR