

Acórdão: 15.404/02/3<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.010058777-50  
Impugnante: Dipolo Manutenção Elétrica Ltda.  
Proc. S. Passivo: Janir Adir Moreira/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000 122509-27  
Inscrição Estadual: 194.874255.00-93  
Origem: AF/Coronel Fabriciano  
Rito: Ordinário

### **EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – CONserto – Há incidência normal do ICMS no fornecimento de peças e partes empregadas pelo prestador de serviços no conserto, restauração, manutenção e conservação de máquinas, veículos, motores, elevadores ou de qualquer objeto, segundo ressalva contida no item 69 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n° 56, de 15.12.87. Exigências parcialmente mantidas para acatar a reformulação proposta pelo Fisco, completada com a dedução integral da base de cálculo apurada dos valores inseridos nas notas fiscais emitidas pelos encomendantes.**

**BASE DE CÁLCULO – ARBITRAMENTO – A falta de emissão de Nota Fiscal nas prestações de serviços realizadas pela Notificada, nas quais houve o fornecimento de peças e partes, enseja o arbitramento fiscal em obediência ao comando estampado no artigo 53, inciso III, Parte Geral, RICMS/96.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS devido em virtude de saídas desacobertas de peças e partes aplicadas em conserto, restauração, manutenção e conservação de máquinas e motores elétricos, no período de janeiro a dezembro de 1.997. Exige-se ICMS, MR e MI capitulada no art. 55, inciso II da Lei n.º 6763/75.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração (fls. 986/998), por intermédio de procurador regularmente constituído, requerendo, ao final, a procedência da Impugnação.

O Fisco apresenta a manifestação de fls. 1.117/1.119, refutando as alegações da defesa, requerendo a improcedência da Impugnação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Auditoria Fiscal determina a realização da Diligência a fls. 1.124, que resulta na manifestação do Fisco a fls. 1.126 e juntada de documentos a fls. 1.127/1.175.

À fls. 1.179, a Auditoria Fiscal determina nova Diligência, reiterando solicitação contida na primeira, tendo o Fisco se manifestado a fls. 1.181 e promovido a juntada dos documentos a fls. 1.182/1.191 – novos quadros demonstrativos e DCMM com os valores reformulados. Abre-se vista à Notificada (fls. 1.192/1.193), que, como na anterior, fica silente.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1196/1202, opina pela procedência parcial do Lançamento.

---

### **DECISÃO**

É incontroverso nestes autos o fato de que a Autuada se dedica à prestação de serviço de condicionamento de motores, transformadores, painéis elétricos, disjuntores, alternadores e conversores; projetos, montagens, testes e manutenção eletro-mecânicos e instrumentação, fabricação de bobinas especiais e transformadores (objetivo social da Notificada declarado no contrato a fls. 1.001).

Na seara tributária, é cediço que o fornecimento de mercadorias pode dar-se com, ou sem, a prestação de serviço, mas se ocorre com a prestação de serviço somente enseja a cobrança do ICMS nas hipóteses em que o serviço não seja tributável pelo Município, ou nos casos em que a lei complementar, ao definir os serviços tributáveis pelo Município, expressamente afirma ser devido o ICMS sobre as mercadorias.

Neste contexto, abrem-se duas formas de prestação de serviço pela Autuada: uma, em que não emprega qualquer tipo de material de sua propriedade ou cujo material seja fornecido pelo próprio encomendante do serviço, hipótese em que o serviço prestado se insere, milimetricamente, no item 69, primeira parte, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 56, de 15.12.87, incidindo, portanto, o imposto de competência municipal; duas, compreende as mesmas prestações de serviço, porém, com o fornecimento de peças e partes (mercadorias) pela Impugnante (prestadora de serviços), ensejando a incidência do ICMS nesse fornecimento (parte final do item 69, da Lista de Serviços acima mencionada).

As Notas Fiscais que embasam o lançamento tributário (fls. 40/928), sem exceção, noticiam a realização de reparos em motores elétricos promovidos pela Autuada, neles não se compreendendo outros serviços por ela realizados (montagem de painéis, etc.), o que afasta a assertiva defensiva de que o Fisco considerou todos os serviços realizados pela Impugnante como se de enrolamento de motores fossem.

Em consulta ao SICAF (não consta dos autos), verifica-se que a Notificada, no período autuado, não teve qualquer débito, crédito ou saldo na conta gráfica do ICMS. Tal fato, deixa entrever que a Impugnante não emitiu o documento fiscal referente ao material empregado nos reparos por ela realizados, ora porque vendeu-os

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desacobertados de NFs, ora porque os mesmos foram fornecidos pelo encomendante dos serviços. Para as prestações em que houve o fornecimento de materiais pelo autor da encomenda (e exemplo disso há nos autos a fls. 1.008/1.115), impõe-se decotá-las do crédito tributário, observado o período de referência. Para os reparos em que não se fez emitir as NFs correspondentes aos materiais empregados nas prestações, impunha-se ao Fisco proceder ao arbitramento, no intuito de mensurar a parcela sujeita à incidência do imposto estadual omitida à tributação.

Calcado em criterioso estudo dos manuais de manutenção de motores elétricos das marcas WEG e KOHLBACK (fls. 934, 935 e 942/964), o Fisco pôde estabelecer a relação de materiais e peças empregados no reparo desses motores elétricos, assim como o custo desses materiais (fls. 10). Mais, com base na tabela COMETHIL (fls. 946), obteve o preço do reparo, levando-se em conta apenas a mão-de-obra que, adicionado ao valor gasto com materiais, depois dividindo-se este último pelo total do gasto (peças, partes + mão-de-obra), permitiu estabelecer o percentual de participação dos materiais na composição do preço total do conserto (36,05%). De posse desse índice, a Fiscalização fê-lo incidir sobre as NFs que retratam as prestações de serviço realizadas pela Impugnante, no período focalizado.

O arbitramento procedido, apóia-se no inciso III, Parte Geral, RICMS/96 (operação realizada sem a emissão de documento fiscal), tendo como parâmetro norteador o valor que mais se aproxima do real da operação, arrimado no artigo 54, inciso XI, Parte Geral, RICMS/96.

Embora a defesa alegue ser infundada a forma de arbitramento efetuada pelo Fisco, no procedimento fiscal há a observância dos ditames legais para realizá-lo. Aliás, o suporte da legislação tributária para o arbitramento é farto e cristalino: artigo 142 c/c artigo 148, CTN; artigo 51, incisos I a IV, Lei nº 6.763/75 e os dispositivos que sublinhamos linhas atrás.

Neste diapasão, é imperioso o arbitramento, posto que a primeira coisa que a autoridade administrativa tem que ter em mente é que o arbitramento é ato obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional, como prevê o citado artigo 142, CTN. O lançamento tributário é ato vinculado e obrigatório e, como tal, não pode deixar de ser feito quando estiver diante de uma situação de fato que se encaixe à hipótese prevista em lei.

Assim, diante da comprovação inequívoca da escrita fraudulenta da Impugnante, em confronto com a legislação cristalina a mais não poder, qualquer autoridade que passar por cima desses fatos deve ser responsabilizada funcionalmente.

Mesmo a lei mineira que, isoladamente, usa o termo “poderá arbitrar” em nada muda a situação. É que poder para a autoridade, significa dever de agir. Nem poderia ser ele de outra forma. Imaginem um Agente do Fisco com poder para arbitrar tributos de um contribuinte e não arbitrar de outro, nas mesmas condições, por puro arbítrio seu. Seria um disparate num Estado de Direito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os ensinamentos do renomado administrativista Hely Lopes Meireles, “in Direito Administrativo Brasileiro, 3ª Edição, pág. 75, dá uma posição exata do caso em foco, quando trata do PODER/DEVER da autoridade administrativa:

*“PODER/DEVER DE AGIR – O poder dever de agir da autoridade pública é hoje reconhecido pacificamente pela jurisprudência e pela doutrina. O poder tem para o agente público o significado de dever para com a comunidade e para com os indivíduos, no sentido de que quem o detém está sempre na obrigação de exercitá-lo. Nem se compreenderia se uma autoridade pública – um governador por exemplo – abrisse mão de seus poderes administrativos, deixando de praticar atos de seu dever funcional . . . Daí porque a omissão da autoridade, ou o silêncio da Administração, quando deva agir ou manifestar-se, gera responsabilidade para o agente omissor . . .”*

Há de se chamar a atenção para o fato de que é assim até para os atos discricionários, razão porque é muito maior a responsabilidade quando se trata de obrigação tributária, onde o ato é vinculado e obrigatório, por expressão literal do direito positivo.

Na verdade o instituto do arbitramento é o recurso da legislação tributária, para que haja o necessário equilíbrio entre a relação fisco-contribuinte, onde este tenta sempre pagar o menor valor de tributo possível e aquele tem o dever de coibir as omissões.

Imagine-se a presente ação, se a legislação não previsse o arbitramento: não há dúvida de que o Contribuinte tem por praxe omitir parcela significativa de suas operações. Mesmo assim, imagine-se os intérpretes tivessem que dizer ao Agente do Fisco: “você tem a obrigação de conseguir prova de cada operação omitida.” Ora, isto é uma tarefa impossível de ser cumprida, pois a fraude é cometida através da omissão de documentos, de dados, através de dados inverídicos, de destruição de documentos, etc.. Noutras palavras, a fraude só cai no conhecimento do Fisco por acaso ou por falha do sistema do contribuinte. E em 99% dos casos o Fisco só consegue obter uma amostragem dos documentos, porque a documentação é sempre escondida ou destruída.

Nessas condições, estabelecer-se-ia um completo desequilíbrio, onde o fraudador não correria risco algum desde que sempre não deixasse meios para o Fisco comprovar cada operação. Destruindo-se os documentos, ou como se queira, atribuindo-se-lhes a pecha de prestação de serviços sujeita ao ISSQN, o Fisco nunca teria condições de comprovar as fraudes cometidas.

É de bom alvitre frisar que o presente trabalho não é fruto de mera e simples presunção, coisa muito diferente do arbitramento legal. Aquela é presumir a própria existência da fraude, ao passo que este é o cálculo estimado do “quantum” provável de uma omissão cuja existência já ficou comprovada. Ademais, há uma certeza absoluta de que nas operações realizadas pela Autuada, omitiram-se receitas tributáveis pelo ICMS, via calçamento (confira-se a fls. 38/39). Isto é um fato quanto ao qual não há dúvida alguma, sendo certo que a falta de documentação (entenda-se emissão de NF regular para acobertar o fornecimento de peças e partes empregadas nos reparos), deixa desconhecido apenas o valor total da omissão, da extensão da fraude, mas não a sua

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

existência. E neste contexto, o remédio legal é o arbitramento das operações omitidas pela Notificada.

Porquanto, legítimo é o arbitramento fiscal procedido, mas, por outro lado, o trabalho fiscal está por merecer reparos valorativos.

Com efeito, devem ser decotadas do crédito tributário as exigências fiscais fundadas em NFs de prestação de serviço para as quais houve o fornecimento, comprovadamente (fls. 1.008/1.115), de peças e partes à Notificada, pelos encomendantes dos serviços. Assim, os fornecimentos de materiais insertos nas NFs a fls. 1.012 e 1.083/1.115, devem ser deduzidos integralmente da base de cálculo arbitrada pelo Fisco, independentemente dos fornecimentos estarem ou não amparados no instituto da suspensão. É que a acusação fiscal diz respeito a fornecimento de peças e partes pela Autuada, nos reparos de motores que realizou sem cobertura fiscal, diferencando, substancialmente, da perda da suspensão do imposto por extrapolação do prazo regulamentar para retorno.

Desta forma, a reformulação proposta pelo Fisco a fls. 1.183/1.189, deve ser completada, isto é, deve contemplar a dedução integral da base de cálculo apurada dos valores inseridos nas NFs emitidas pelos encomendantes dos serviços (emitentes das NFs a fls. 1.012 e 1.183/1.115), correspondentes aos fornecimentos de peças e partes por eles realizados para os consertos ou reparos contratados com a Notificada. Para tanto, é imperativa a aprovação do trabalho fiscal como crédito tributário indeterminado, a teor do artigo 45, § 1º, Regimento Interno desse Conselho de Contribuintes.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar integralmente as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 23/05/02.**

**Aparecida Gontijo Sampaio  
Presidente/Revisora**

**Francisco Maurício Barbosa Simões  
Relator**