

**PROCESSO** - A.I. Nº 03136628/97  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - NORTHCOAT SERVIÇOS INDUSTRIAIS E EQUIPAMENTOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3ª JF nº 0318-03/02  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 12.03.03

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0024-11/03

**EMENTA: ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. a) FALTA DE EXIBIÇÃO AO FISCO. MULTA. a.1) REGISTRO DE SAÍDAS. a.2) REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS.** Infrações caracterizadas, mas reduzida a penalidade em razão da retroação benigna da lei. **b) FALTA DE ESCRITURAÇÃO. REGISTRO DE INVENTÁRIO. MULTA.** Não ficou comprovado que a falta de escrituração do livro constituiu impedimento definitivo para a apuração do imposto. Reduzida a multa para 10 UPFs-BA, em razão de retroação benigna da lei. **2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. a) FALTA DE APRESENTAÇÃO. EXTRAVIO. MULTA.** Foi reduzida a multa em razão de apresentação posterior de parte dos documentos fiscais. **b) ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO.** Os documentos escriturados correspondem a operações de circulação de mercadorias não sujeitas ao imposto. Infração não caracterizada. Correto e fundamentado o julgamento recorrido. Recurso **NÃO PROVIDO.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 30/11/97, para exigir o ICMS, no valor de R\$2.213.444,52, acrescido das multas de 50%, 60% e 70%, além das multas no total de 110 UPFs-BA e ainda no valor de R\$572.604,79, em decorrência de:

1. Falta de apresentação do livro Registro de Saídas de Mercadorias – multa de 5 UPFs-BA;
2. Falta de apresentação do livro Registro de Apuração do ICMS – multa de 5 UPFs-BA;
3. Falta de escrituração do livro Registro de Inventário referente aos exercícios de 1994, 1995 e 1996 – multa de R\$572.604,79;
4. Falta de apresentação de notas fiscais de saídas em razão de extravio – multa de 100 UPFs-BA;
5. Falta de recolhimento do imposto referente à entrada, em seu estabelecimento, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a consumo ou ativo fixo e à utilização de serviço de transporte e comunicação – exercícios de 1993 a 1996;
6. Falta de recolhimento do imposto referente ao registro de operações tributáveis como não tributadas ou isentas – exercícios de 1993 a 1996;

7. Falta de recolhimento do imposto em razão da constatação de omissão de receita tributável evidenciada através de levantamento de operações sem comprovação fiscal – exercícios de 1993 a 1995.

O autuado apresentou defesa, às fls. 53 a 66, através de advogado legalmente habilitado, preliminarmente suscitando a nulidade do lançamento, pelo fato de não conter a indicação dos dispositivos da legislação infringidos, o que, em seu entendimento, maculou os Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório.

No mérito, inicialmente esclarece que se dedica à prestação de serviços de pintura industrial, serviços técnicos de engenharia, aplicação de revestimento anticorrosivo e aluguel de equipamentos, sendo, portanto, contribuinte do ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, tributo de competência municipal.

Nessas condições, afirma que adquire materiais e os utiliza no emprego de suas atividades, a fim de cumprir os contratos de empreitada global que celebra ou, então, na locação de equipamentos de sua propriedade, remetendo-os para os locais contratados por transporte próprio ou de terceiros; ressalta que os materiais enviados para o local da prestação de serviços são lá consumidos, enquanto que os equipamentos, após o término do contrato, retornam à sede.

Conclui, assim, que não é contribuinte do ICMS, mesmo porque não pratica, com habitualidade, atos de comércio. Cita a doutrina, a legislação e a jurisprudência para reforçar sua argumentação.

Em relação ao item 3 da autuação, alega que “não há a infração apontada pelo autuante, devido à ausência de previsão normativa”, visto que até 1994 (RICMS aprovado pelo Decreto nº 2.460/89), não havia exigência da escrituração do livro Registro de Inventário para empresas prestadoras de serviços, sendo que esta exigência somente se aplicava aos estabelecimentos industriais que mantinham mercadorias em estoque; e, a partir de 1994 (RICMS aprovado pelo Decreto nº 5.444/96), somente adquiriu materiais para consumo imediato, sem formação de estoque.

Quanto à infração 4, argumenta que “os documentos estavam à disposição do autuante, para análise e verificação, devidamente registrados nos livros fiscais específicos”. Requer a realização de diligência, a fiscal estranho ao feito, para comprovação do que alega.

Relativamente à infração 5, entende que o fisco não possui nenhum embasamento, fático ou jurídico, para lhe exigir o imposto, uma vez que não é contribuinte do ICMS. Diz que não transaciona com mercadorias, adquirindo materiais que serão utilizados no desempenho de suas atividades como prestador de serviços.

Cita a jurisprudência e a doutrina para conceituar o termo mercadoria e finaliza afirmando que não está sujeito ao recolhimento do imposto estadual, nem mesmo se calculado à alíquota interestadual, uma vez que os materiais, por ele adquiridos, já são oferecidos à tributação nos Estados de origem, “recolhendo-se o tributo pela alíquota interna desses Estados”, tal como prevê o artigo 155, inciso VII, alínea “b” da Constituição Federal.

Quanto à infração 6, reitera que a PROFAZ, no Auto de Infração nº 74916602, manifestou o entendimento de que “o autuado fornece materiais na prestação de seus serviços”.

Explica que os materiais, apontados pela autuante como saídas tributáveis, em realidade compõem o seu ativo fixo. Ademais, a grande maioria desses materiais foi adquirida através de operações de *leasing*, não podendo, dessa forma, ser transacionados, por não constituírem propriedade do estabelecimento.

Por fim, lembra que uma de suas atividades precípua é a locação de equipamentos, os quais retornam à sede após o término da prestação ou por ocorrência de algum defeito ou, ainda, por suspensão dos contratos de locação e, assim, não pode ser exigido o ICMS de tais saídas por não serem tributáveis.

Em relação à infração 7, afirma que a autuante se equivocou, ao apontar como irregularidade a omissão de receita tributável decorrente da saída de resinas, adquiridas para a utilização nos serviços de revestimento de pisos antiácidos ou de revestimento de tanques, que devem ser acondicionadas em lugares próprios sem, contudo, configurar operação de mercancia que “gere a saída tributável pelo imposto”.

A final, alega que a autuante cometeu, além dos citados anteriormente, outros equívocos que influenciam o *quantum* apurado na autuação fiscal, tais como o “registro de notas fiscais em duplicidade, erros nos valores apurados, bem como referentes à entrada de materiais no estabelecimento, e não saída”.

Pede a improcedência do lançamento, a “revisão” do procedimento fiscal e protesta por todos os meios de prova em Direito admitidos.

A autuante, em sua informação fiscal (fls. 416 a 425), mantém o lançamento em sua inteireza e refuta a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, aduzindo que “todos os dispositivos infringidos foram devidamente especificados e relacionados no Auto de Infração”; afirma, ademais, que o Termo de Fiscalização e os demonstrativos “contêm todos os elementos necessários e obrigatórios à perfeita caracterização do débito, “sendo possível a qualquer leigo em matéria tributária, sua perfeita identificação”.

No mérito, mantém o lançamento e inicialmente argumenta que o autuado se enquadra na definição legal de contribuinte do ICMS oferecida pelo Convênio ICM 66/88, pelas Leis nºs 4.825/89 e 7.014/96 e pela Lei Complementar nº 87/96. Transcreve as definições legais e afirma que o que determina a condição de contribuinte “é a realização de operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços descritas como fato gerador do imposto”. Lembra que, somente a partir de setembro de 1996, com o advento da Lei Complementar nº 87/96, a habitualidade ou o volume (frequência e quantidade) das operações passaram a ser exigidos para a caracterização de contribuinte do imposto estadual.

Ressalta que, na data de ocorrência dos fatos geradores apontados neste lançamento, o autuado encontrava-se inscrito na SEFAZ na qualidade de “Contribuinte Normal”, sob o nº 28.974.299NO e, embora alegue ser contribuinte do ISS, não apresentou nenhum documento que comprovasse a sua inscrição no cadastro municipal, com descrição da atividade ou mesmo, notas fiscais de prestação de serviços ou documentos de recolhimento do ISS. Finalmente, diz que o autuado também não indicou em qual atividade está enquadrado na Lista de Serviços a que se refere o artigo 8º do Decreto-Lei nº 406/68, com a redação introduzida pelo artigo 3º, inciso VII, do Decreto-Lei nº 834/69, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 56/87.

Cita a legislação que define o fato gerador do ICMS e aduz que, “ainda que o autuado pudesse ser caracterizada em algumas operações como contribuinte do ISS, isto não excluiria a sua condição de contribuinte do ICMS, nem a isentaria do cumprimento de suas obrigações concernentes aos fatos geradores que praticasse”.

Por fim, afirma que o contribuinte pratica, com habitualidade, operações com incidência do ICMS que não se enquadram em nenhum item da Lista de Serviços, concluindo que, efetivamente, ele é contribuinte do imposto estadual.

Quanto às alegações defensivas, no mérito, apresenta os seguintes argumentos:

Infração 3 – entende que a afirmação do contribuinte, de que não possuía mercadorias em estoque, não justifica a falta de escrituração do livro Registro de Inventário, “principalmente pelo fato de ter realizado operações tributáveis nos meses de dezembro e janeiro dos exercícios de 1994 a 1996, como pode ser evidenciado pela saída de RESINA e Compressores”, conforme os Anexos ao Auto de Infração.

Infração 4 – diz que o contribuinte não apresentou, durante a ação fiscal, os documentos relacionados no lançamento, sob a alegação de extravio, prejudicando o trabalho fiscal e reduzindo o valor do imposto referente aos itens 6 e 7 do Auto de Infração. Dessa forma, salienta que, caso haja diligência a fiscal estranho ao feito, alerta para o fato de que o ICMS reclamado “aumentará ensejando complementação através da lavratura de novo Auto de Infração”.

Infração 5 – afirma que o autuado se equivocou quanto ao conteúdo da norma, “supondo se tratar de algo bem diverso do que fora autuado”. Aduz que a legislação vigente à época (que transcreve) estabelecia o pagamento do imposto, por diferença de alíquotas, nas entradas no estabelecimento de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou ativo fixo.

Frisa, ainda, que a Decisão judicial, trazida aos autos pela defesa, trata de matéria diversa, pois se refere à venda de bens integrantes do ativo imobilizado, que nada tem a ver com o fato gerador descrito neste lançamento.

Infração 6 – observando o grande volume de operações de saídas de máquinas e equipamentos efetuadas pelo autuado, alega que procedeu ao seu levantamento, uma vez que tais saídas foram enquadradas como “não tributadas, isentas ou com suspensão do imposto”. Como não houve a comprovação de que tais equipamentos retornaram ao estabelecimento do contribuinte, entende que ficou configurado o fato gerador do ICMS, de acordo com a legislação em vigor.

Salienta que, embora o autuado tenha afirmado que tais equipamentos foram objeto de *leasing*, somente apresentou notas fiscais de aquisição de dez compressores – número insignificante diante do montante de saídas. Ademais, a autuação versa sobre as saídas sem retorno, “nada tendo a ver com o modo de aquisição das mercadorias”.

Prossegue dizendo que a alegação defensiva, de que os equipamentos são locados e retornam ao estabelecimento após a conclusão dos serviços, não está provada, uma vez que não foi apresentado nenhum contrato de locação, nem a prova do retorno das máquinas.

Finalmente, afirma que o autuado acostou apenas algumas notas fiscais de saída e de entrada de mercadorias, tentando comprovar seu retorno e que se faz necessário um levantamento completo de tais operações.

Em caso de serem acatadas as justificativas apresentadas pela defesa, neste item, elaborou novos demonstrativos, excluindo os valores referentes às notas fiscais acostadas pelo contribuinte, ressaltando, entretanto, que:

1. nenhuma nota fiscal de entrada acostada pela defesa traz em seu corpo referência à nota fiscal de saída que teria dado origem àquela operação de retorno e, portanto, seu acolhimento, “será de responsabilidade do Órgão Julgador”;
2. algumas notas fiscais apresentadas não puderam ser excluídas, pois traziam valores diferentes (mesmo após a conversão monetária, nos casos em que houve mudança da moeda), o que as tornaram inidôneas para os fins a que se destinavam;

3. alguns valores se referem a uma mesma nota fiscal, mas não são lançamentos em duplicidade, uma vez que se trata de mercadorias diferentes.

Infração 7 – entende que é falsa a alegação do autuado, de que sendo prestador de serviço, qualquer saída por ele promovida estaria isenta do ICMS. Ressalta que há situações em que o fato gerador do ICMS se configura, mesmo na prestação de serviço, como no caso de fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios; ou nos serviços compreendidos na competência tributária dos municípios, mas com indicação expressa de incidência do imposto estadual, como definido em lei complementar.

Alega que os três contratos de prestação de serviços acostados pela defesa – C-068/93, 110.2.031.94-5/DIVEN e 110.2.028.94-9/DIVEN -, não invalidam a autuação, porque o fornecimento de mercadorias na prestação de serviços, nas situações acima descritas, também é fato gerador do ICMS.

Mais uma vez, elaborou novos demonstrativos, no caso de serem acatadas as justificativas apresentadas pela defesa neste item, excluindo os valores referentes às notas fiscais acostadas pelo contribuinte, ressaltando, entretanto, que as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 6073, 6087, 6147 e 6047 não estão relacionadas em seu levantamento fiscal. Quanto às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 6116, 6139, 4003, 4253, 4351, 4261, 6078, 6132, 6138, 6419, 4110, 4140 e 4161, não foram excluídas porque se referem a outras obras (os endereços e municípios dos destinatários das mercadorias não conferem com os contratos apresentados) e, além disso, as datas das Notas Fiscais n<sup>os</sup> 4003, 4253 e 4351 antecedem a data do contrato ao qual foram apensadas.

O então relator, à fl. 461, converteu o PAF em diligência, a fiscal estranho ao feito, para que verificasse *in loco* a real atividade do autuado e se ele se enquadrava na definição legal de contribuinte do ICMS. Solicitou, ainda, que o diligente retificasse os possíveis erros no levantamento fiscal, conforme apontados na defesa.

A diligente, às fls. 462 e 463, informou que esteve no endereço do autuado, mas que o imóvel estava “praticamente vazio, com apenas alguns restos de materiais de construção”. Dessa forma, declarou-se impossibilitada de cumprir o primeiro item da diligência. Em relação ao segundo item, afirma que revisou os demonstrativos elaborados pela autuante e retificou alguns valores que estavam equivocados. Retificou o valor do débito apontado para R\$2.608.145,43, conforme demonstrativo acostado à fl. 464 dos autos.

O autuado foi intimado do resultado da diligência e se manifestou da seguinte forma (às fls. 480 a 485):

1. é prestador de serviços, portanto, contribuinte do contribuinte do ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, tributo de competência municipal;
2. adquire materiais a fim de utilizá-los no emprego de suas atividades, cumprindo, assim, com os contratos de empreitada global que celebra como prestador de serviços, ou, então, na locação de equipamentos de sua propriedade, remetendo-os para os locais contratados por transporte próprio ou de terceiros;
3. os referidos materiais são transferidos para os locais de prestação dos serviços, sendo lá consumidos, enquanto que os equipamentos utilizados na execução de tais serviços, após o término, retornam à sede;

4. não pode ser exigido o ICMS sobre tais prestações, porquanto o artigo 15, §§ 1º e 2º, do RICMS/89 vincula, à condição de contribuinte, a realização, com habitualidade, de operações de circulação de mercadorias, o que não ocorre no presente caso;
5. o fiscal diligente não pôde realizar uma inspeção *in loco*, para determinar qual a atividade desempenhada por ele, porque presta os serviços no estabelecimento das empresas que o contratam. Sendo assim, o fiscal revisor teria que ir a um dos locais em que realiza suas atividades, prestando os serviços para os quais foi contratado;
6. coloca à disposição do fisco os livros e documentos fiscais, relativos ao período objeto desta autuação, e requer que seja realizada nova diligência nos locais em que executa os serviços, “a fim de que sejam esclarecidos os equívocos cometidos pelo autuante ao lavrar o Auto de Infração”;
7. pede a improcedência do lançamento.

O então relator, à fl. 518-verso, encaminhou o PAF de volta à ASTEC para que fosse cumprida a diligência anteriormente solicitada, à fl. 461.

A diligente, às fls. 519 a 524, informou o seguinte:

1. que intimou o contribuinte a apresentar cópias de contratos celebrados para que pudesse analisar a natureza da atividade desempenhada por ele;
2. da análise dos referidos contratos, chegou à conclusão de que o autuado utiliza materiais quando da prestação de serviços e o “cerne da questão é identificar se ocorreu a incidência do ICMS sobre as operações de fornecimento daqueles materiais utilizados nas respectivas prestações de serviço”;
3. transcreveu o item 32 da Lista de Serviços e afirma que “já se encontram nos autos os elementos necessários para que os nobres julgadores possam enquadrar ou não a empresa autuado na definição de contribuinte do ICMS”;
4. quanto à revisão dos levantamentos elaborados pela autuante, aduz que já foi respondido no trabalho anteriormente realizado, à fl. 464.

O autuado e a autuante foram cientificados do resultado da diligência (fls. 641 e 642), mas não o impugnaram.

Esta 3ª JJF, às fls. 646 e 647, decidiu converter o PAF em diligência, a fiscal estranho ao feito, para que respondesse a algumas indagações.

O diligente, às fls. 648 a 671, apresenta o resultado de seu trabalho (Parecer ASTEC nº 016/02) informando que:

1. após exaustivas pesquisas, conseguiu encontrar o sócio da empresa e o intimou a apresentar a documentação necessária ao cumprimento da diligência, a qual somente foi entregue parcialmente, considerando que grande parcela se referia a exercícios diferentes daqueles objeto deste Auto de Infração (1993 a 1996);
2. com base na documentação do contribuinte verificou que somente foi escriturado o livro Registro de Inventário até o exercício de 1993 (fls. 684 a 693);

3. somente foram entregues algumas notas fiscais, as quais relaciona, ficando sem apresentação um total de 864 documentos fiscais (infração 4). Acrescenta que, em seu entendimento, não ficou comprovado, nos autos, que houve o extravio dos documentos;
4. como a autuante não juntou as notas fiscais de entradas referentes à infração 5 e o contribuinte não as apresentou, não pôde efetuar a verificação solicitada;
5. quanto à infração 6, diz que o autuado acostou diversas notas fiscais de retorno do ativo imobilizado e que, embora em parte delas não haja menção à respectiva nota fiscal de saída, pôde efetuar a vinculação com base nos valores, datas e descrição dos bens indicados nos documentos fiscais. A partir daí, elaborou um relatório com a exclusão de tais notas fiscais (fls. 665 e 666) e um demonstrativo de débito (fls. 695 a 707) com a redução do valor inicialmente apontado no lançamento;
6. em relação à infração 7, ressalta que não pôde cumprir a solicitação desta 3ª JF, de uma visita *in loco*, já que o contribuinte, mesmo intimado, não lhe informou o local onde presta os seus serviços. Esclarece, entretanto, que o autuado não se utilizava do crédito fiscal decorrente da aquisição da “Resina” – objeto do levantamento fiscal -, conforme constatou ao analisar os livros Registro de Entradas e de Apuração do ICMS.

A autuante foi intimada do resultado da diligência, através do supervisor da Inspetoria, tendo em vista que gozava de “licença especial”.

O autuado foi intimado, às fls. 711 e 712, em 19/02/02, da diligência realizada pela ASTEC e se manifestou, em 28/02/02, através de sua sócia a Sra Maria das Mercês Andrade Hamaji, acostando diversos livros fiscais e um memorial, que se encontra encadernado à parte (Vol. III), inicialmente discorrendo sobre os princípios da legalidade objetiva e da verdade material, este último inserido no RPAF/99 (artigo 2º), os quais devem ser observados pela autoridade fiscal e pelos órgãos julgadores administrativos.

Suscita diversas preliminares de nulidade, como a seguir descrito:

1. diz que é nula a intimação enviada ao endereço da empresa, haja vista que se encontra desativada, quando o correto seria que fosse remetida para o endereço residencial do sócio, conforme havia solicitado no curso da diligência realizada. Acrescenta que tomou conhecimento do resultado da diligência, “por pura sorte”, ficando evidente que deve ser refeito o ato de intimação, a salvo de imperfeições. Todavia, “em homenagem ao princípio da economia processual”, pede que somente seja refeita a intimação “se for mantido, ainda que parcialmente, o débito referente às infrações 1, 2, 3, 5, 6 e 7”, porque se for mantida a exigência relativa à infração 4, “pede pela não renovação da intimação”.
2. alega que as infrações 1 e 2 também devem ser anuladas, uma vez que a autuante não especificou a que período ou o número dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, que ela afirma não foram entregues para fiscalização. Argumenta que tal fato configura cerceamento de seu direito de defesa, pois não sabe o verdadeiro teor da acusação;
3. argumenta que a infração 5 também é nula, porque carece de fundamentação, já que a autuante sequer teve o cuidado de acostar ao PAF as notas fiscais de entradas que teriam motivado a exigência do imposto;
4. afirma que deve ser declarada a nulidade da infração 6 porque não recebeu cópia do demonstrativo de débito elaborado pelo diligente (Anexo 3 – fls. 694 a 707) e, portanto,

foi cerceado em seu direito de defesa. Cita decisões do TIT para reforçar a sua argumentação e pede que somente seja refeita a intimação se for mantido, ainda que parcialmente, o débito apontado neste item;

5. aduz que as multas relativas às infrações 5, 6 e 7 têm natureza confiscatória. Cita o posicionamento de diversos doutrinadores sobre o assunto e dispositivos da Constituição Federal para corroborar o que alega.

No mérito, em relação à infração 3, argumenta que, como a lide em questão é um ato não definitivamente julgado, deve ser aplicada a regra prevista no artigo 42, inciso XII, da Lei nº 7.014/96, que exige que a multa de 5% sobre o valor comercial das mercadorias sujeitas à tributação, por falta de escrituração do livro Registro de Inventário, somente pode ser aplicada se tal fato constituir impedimento definitivo de apuração do imposto no período, o que não ocorreu no presente caso. Transcreve a ementa do Acórdão CJF nº 1105/99 para reforçar as suas alegações.

Quanto à infração 4, ressalta que o próprio diligente concluiu que a autuante não comprovou a hipótese de extravio dos documentos fiscais e que “à época da ação fiscal desenvolvida pela digna autuante, as notas fiscais estavam de posse da empresa”. Nesse sentido, argumenta que a multa no máximo poderia ser de 2 UPFs-BA, de acordo com o artigo 42, inciso XX, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96. Ainda assim, pede que seja cancelada, sob o abrigo do § 7º do artigo 42 da citada Lei.

Relativamente à infração 5, diz que “observa-se nos levantamentos fiscais de fls. 29/38, os números das notas fiscais objeto da autuação, bem como o número das folhas em que as mesmas estão lançadas no Registro de Entradas”, mas que a aquisição de mercadorias somente se sujeita à cobrança da diferença de alíquotas se concretizadas, ao menos, duas condições:

- a) que a mercadoria seja proveniente de outro Estado;
- b) que se trate de bens para o ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo do próprio estabelecimento, os quais foram lançadas em seu livro Registro de Entradas com o código “2.91”, segundo o Código Fiscal de Operações e Prestações, Anexo 2 do RICMS/97.

Aduz, contudo, que a autuante também computou em seu levantamento “operações relativas à aquisição interestadual de mercadorias para industrialização, representadas pelo código fiscal 2.93, as quais, absolutamente, não se sujeitam à cobrança de diferença de alíquotas”, o que pode ser atestado pela análise do livro fiscal, juntado neste pronunciamento.

Quanto à infração 6, reconhece que as notas fiscais relacionadas pela autuante se referem a saídas de bens do ativo imobilizado para as empresas contratantes dos serviços por ele prestados. Não concorda, entretanto, com a tese de que enviou seus equipamentos para venda. Argumenta, a propósito, que mesmo que se tratasse de desincorporação do ativo, deveria ser aplicada a redução de base de cálculo de 95%, prevista no artigo 71, inciso XLI, do RICMS/89, para os bens desincorporados com menos de um ano de uso no próprio estabelecimento, ou ainda, a não incidência prevista no artigo 2º, inciso XII, do RICMS/89, para o caso de os bens terem mais de um ano de uso no estabelecimento. Transcreve os dispositivos acima mencionados e aduz que todo o ativo imobilizado em questão tinha mais de um ano de uso em seu estabelecimento, devendo ser aplicada a não incidência do ICMS. Para comprovar o que alega, diz que está anexando o livro Registro de Entradas, “onde poderá ser atestada a inexistência dos códigos fiscais 1.91 (aquisição interna de ativo imobilizado) e 2.91 (aquisição interestadual de ativo imobilizado)” ao longo do período fiscalizado, bem como no exercício imediatamente anterior.



Em relação à infração 7, aduz que, conforme ressaltado pelo diligente, as operações objeto desta autuação, estão relacionadas a remessas de “Resina” de seu estabelecimento para os locais onde seriam prestados os serviços contratados por terceiros. Prossegue dizendo que a tese da autuante se baseia na exceção contida no item 32 da Lista de Serviços, o que, em seu entendimento, não condiz com a realidade, “como bem já explicou o criterioso diligente da ASTEC”, o qual concluiu que seriam necessárias três condições a serem satisfeitas simultaneamente para que houvesse a incidência do ICMS sobre as mercadorias: a) que o prestador de serviços seja o responsável pelo fornecimento das mercadorias; b) que as mercadorias sejam produzidas pelo prestador dos serviços; c) que as mercadorias sejam produzidas fora do local da prestação de serviços.

Acrescenta que não consta dos autos que seu estabelecimento fosse o responsável pela produção de “Resina” ou que a produzisse fora do local da prestação dos serviços; ao contrário, com base nos elementos constantes nos autos, conclui-se que as mercadorias eram por ele adquiridas e enviadas para os locais das obras para que fossem aplicadas na execução dos serviços, não se sujeitando, tais operações, à tributação pelo ICMS imposta pela exceção contida no item 32 da Lista de Serviços.

Destaca que, conforme informado pelo diligente, a atividade exercida pelo estabelecimento refere-se à prestação de serviços de pintura industrial, serviços técnicos de engenharia, aplicação de revestimento para corrosão e aluguel de equipamentos e, se a autuante tivesse sido mais criteriosa, teria observado que a escrituração das notas fiscais de aquisição se faz sem a utilização do crédito fiscal, o que, por si só, já descartaria a tese de compra e revenda de mercadorias.

Finaliza dizendo que as operações, objeto deste lançamento, não são tributáveis pelo ICMS, porque se enquadram na hipótese de não incidência prevista no artigo 2º, inciso VII, do RICMS/89.

A final, pede a nulidade ou a improcedência do lançamento e protesta pela produção de todos os meios de prova em Direito admitidos. Pede que as intimações sejam dirigidas ao endereço dos sócios ora indicado.

O autuado em nova manifestação, às fls. 718 e 719, ratifica todos os argumentos e pedidos já expendidos em pronunciamentos anteriores e destaca que “está impedido de se aprofundar nas questões de mérito, visto que acostou seus livros fiscais à sua manifestação anterior, os quais, portanto, estão de posse da SEFAZ-BA”. Por fim, pede que seja intimado no endereço residencial do sócio que indica.

Esta 3ª JJF, a fim de evitar alegações de cerceamento do direito de defesa, converteu o PAF em nova diligência à Inspetoria para que intimasse o autuado a se pronunciar sobre o resultado da diligência realizada (fls. 648 a 671), desta feita com acesso aos livros fiscais que foram anexados aos autos.

A INFAZ Simões Filho enviou intimações ao endereço do contribuinte (fls. 727 a 735), mas como a empresa não mais funcionava no local, remeteu a intimação ao endereço que o sócio havia indicado em seu pronunciamento de fl. 719, o qual foi recebido pelo contribuinte, conforme os documentos de fls. 736 e 737. Todavia, o autuado não mais se manifestou nos autos.

A 3ª JJF do CONSEF, após analisar as peças processuais e as diligências realizadas, fundamenta e proclama o seguinte voto:

“Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade, suscitada pelo autuado em sua peça defensiva, uma vez que os dispositivos legais infringidos estão indicados no corpo do Auto de Infração, no demonstrativo de débito e no Termo de Encerramento, de acordo com os documentos acostados às fls. 1 a 6 e 15 a 19, não havendo nenhum prejuízo ao direito de defesa do autuado.

Deixo de acatar as demais preliminares de nulidade suscitadas em sua manifestação posterior à diligência de fls. 648 a 671, pelas razões a seguir esposadas:

1. se porventura houve alguma irregularidade na intimação do resultado da terceira diligência, tendo em vista que não foi dirigida à residência do sócio da empresa, tal fato foi amplamente retificado, haja vista que o autuado foi reintimado e se manifestou novamente às fls. 718 e 719 e foi de novo intimado às fls. 736 e 737, desta feita recebendo a intimação no endereço do sócio;
2. infrações 1 e 2 - ao contrário do que afirma o contribuinte, a autuante indicou, no Termo de Encerramento de Fiscalização (fls. 15 a 19), que a empresa deixou de apresentar os livros Registro de Saídas referente aos exercícios de 1992 e 1993 e Registro de Apuração do ICMS referente ao exercício de 1992. Deve-se ressaltar que, de acordo com o inciso III do § 3º do artigo 32, do RPAF/81, então vigente, somente poderiam ser protocolados os Autos de Infração acompanhados dos Termos de Início e de Encerramento de Fiscalização, os quais se constituíam, por conseguinte, em parte integrante e inseparável do lançamento.
3. infração 5 - embora não tenham sido acostadas as fotocópias das notas fiscais de entradas que teriam motivado a exigência do imposto, a autuante elaborou um demonstrativo (fls. 29 a 38) com a relação de todos os documentos fiscais sobre os quais incidia a acusação fiscal. O fato de não ter juntado as cópias pertinentes não trouxe nenhum prejuízo para a defesa do contribuinte, tendo em vista que o mesmo detinha a posse de tais notas fiscais, podendo localizá-las a qualquer momento, quando fosse de sua conveniência, e conferir os dados constantes no levantamento fiscal;
4. infração 6 - mesmo considerando que o autuado não recebeu cópia do demonstrativo de débito elaborado pelo diligente (fls. 694 a 707), no relatório da diligência (Parecer ASTEC 016/02) foram relacionadas todas as notas fiscais de remessa de máquinas e equipamentos que saíram de seu estabelecimento sem a comprovação do retorno. Ademais, o contribuinte foi reintimado do resultado da diligência e se manifestou novamente às fls. 718 e 719 e foi de novo intimado às fls. 736 e 737, desta feita recebendo a intimação no endereço do sócio.

Quanto à alegação defensiva de que as multas relativas às infrações 5, 6 e 7 são confiscatórias, o que é vedado pela Constituição Federal, ressalto que, consoante o artigo 167, inciso I, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade. Ademais, as penalidades estão previstas na legislação baiana e devem ser aplicadas ao caso concreto.

No mérito, constata-se que se faz necessário, antes de examinar cada infração de *per si*, uma análise das atividades do autuado, a fim de identificar se ele pode ser enquadrado, ou não, como contribuinte do ICMS.

Segundo a Lei nº 4.825/89, em seu artigo 10, “contribuinte do ICMS é qualquer pessoa física que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços descritas como fato gerador do imposto”.

A Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 4º, assim define o contribuinte do ICMS: “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade, ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ...”.

A Lei nº 7.014/96, em seu artigo 5º, define o contribuinte do ICMS nos mesmos moldes da Lei Complementar nº 87/96.

O RICMS aprovado pelo Decreto nº 2.460/89 disciplinou a matéria da seguinte forma:

*Art. 15 -*

*§ 1º - Incluem-se entre os contribuintes do imposto:*

*X - o prestador de serviços, com fornecimento de mercadorias, compreendidos na competência tributária dos municípios, ressalvadas em lei complementar;*

*§ 2º - As pessoas mencionadas no parágrafo anterior somente serão consideradas contribuintes do ICMS, para fins de cumprimento das obrigações principal e acessórias, inclusive para inscrição no cadastro e pagamento de diferenças de alíquotas, se realizarem com habitualidade operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços tributados por este imposto.*

*Art. 222. Os contribuintes do ICMS e demais pessoas obrigadas à inscrição, exceto os produtores agropecuários não equiparados a comerciantes ou a industriais, deverão manter, em cada um dos estabelecimentos, os seguintes livros fiscais, em conformidade com as operações que realizarem:*

*I - Registro de Entradas, modelo 1;*

*II - Registro de Entradas, modelo 1-A;*

*III - Registro de Saídas, modelo 2;*

*IV - Registro de Saídas, modelo 2-A;*

*V - Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3;*

*VI - Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5;*

*VII - Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6;*

*VIII - Registro de Inventário, modelo 7;*

*IX - Registro de Apuração do ICMS, modelo 9.*

*§ 7º - O livro Registro de Inventário será utilizado por todos os estabelecimentos que mantenham mercadorias em estoque.*

*Art. 239. O livro Registro de Inventário, mod. 7 (Anexo 37), destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento à época do balanço.*

O RICMS aprovado pelo Decreto nº 5.444/96 previa que:

*Art. 314 - Salvo disposição em contrário, todos os contribuintes do ICMS deverão manter, em cada estabelecimento, conforme as operações ou prestações que realizarem, os seguintes livros fiscais (Conv. SINIEF s/nº, de 15/12/70, Conv. SINIEF 6/89 e Ajuste SINIEF 1/92):*

*X - Registro de Inventário, modelo 7 (Anexo 46);*

*Art. 315 - Acerca da dispensa, parcial ou total, da escrituração dos livros previstos no artigo anterior, observar-se-ão as disposições relativas a:*

*VI - prestadores de serviços de construção civil que não efetuem circulação de mercadorias - dispensa parcial: art. 546;*

*Art. 546 - A empresa que se dedicar exclusivamente à prestação de serviços e não efetuar operações de circulação de mercadoria, ainda que movimente máquinas, veículos, ferramentas ou utensílios, fica dispensada da manutenção de livros fiscais, com exceção do Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências.*

O autuado afirma que se dedica à prestação de serviços de pintura industrial, serviços técnicos de engenharia, aplicação de revestimento anticorrosivo e aluguel de equipamentos, sendo, portanto, contribuinte do ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, tributo de competência municipal.

Nessas condições, alega que adquire materiais e os utiliza no emprego de suas atividades, a fim de cumprir os contratos de empreitada global que celebra ou, então, na locação de equipamentos de sua propriedade, remetendo-os para os locais contratados por transporte próprio ou de terceiros. Ressalta, ainda, que os materiais enviados para o local da prestação de serviços são lá consumidos, enquanto que os equipamentos, após o término do contrato, retornam à sede.

Conclui, assim, que não é contribuinte do ICMS, mesmo porque não pratica, com habitualidade, atos de comércio.

Examinando os poucos contratos e as notas fiscais acostados pelo autuado (às fls. 195 a 414) e os contratos juntados pela diligente, às fls. 527 a 639, verifica-se que o sujeito passivo foi contratado para realizar as seguintes atividades:

1. serviços de recuperação de piso anti-ácido e pintura de pés de coluna, com o fornecimento de materiais e/ou equipamentos necessários (fl. 195), para a Caraíba Metais, compreendendo o seguinte:
  - 1.1 aplicação de camada base espatulada à base de resina estervinílica;
  - 1.2 assentamento de fibra de vidro;
  - 1.3 acabamento com uma camada de antiderrapante.
2. serviços de revestimento e pintura de tanques da Petrobrás, com o fornecimento dos materiais e/ou equipamentos, (fls. 252, 258, 285, 350, 363, 370), compreendendo o seguinte (fls. 376 e 377):
  - 2.1 retoque e pintura de uniformização alquídica de tubulações, tanques, vasos e perfis;

- 2.2 limpeza com solvente, regularização de superfície, jato branco, aplicação de prime epoxi, recobrimento de perfis;
  - 2.3 revestimento com resina estervinílica e flocos de vidro;
  - 2.4 limpeza manual ou mecânica para remoção de óleo e impurezas etc.
3. serviços de revestimento em PRVF (fibra de vidro) para a Companhia Química do Recôncavo, com o fornecimento de equipamentos, ferramental, material de consumo e de aplicação necessários (fl. 385), compreendendo o seguinte:
- 3.1 retirada do revestimento antigo;
  - 3.2 jateamento abrasivo para limpeza final;
  - 3.3 aplicação de primer com resina Derakane diluído com monômero de estireno;
  - 3.4 aplicação de camada base e tecido de vidro;
  - 3.5 aplicação de manta de vidro e véu Nexus;
  - 3.6 aplicação de resina parafinada.

Pelo exposto acima, constata-se que o autuado realmente adquiria e aplicava materiais em sua prestação de serviços, mas como não apresentou toda a documentação referente aos exercícios fiscalizados (notas fiscais de entradas e saídas, bem como todos os contratos por ele celebrados) – nem à autuante, nem aos diligentes designados –, fica impossível o esclarecimento se o contribuinte praticou ou não também operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS, juntamente com aquelas sujeitas ao imposto de competência municipal (ISSQN).

Ressalte-se que, pela legislação do ICMS, verifica-se que, se o autuado tivesse comprovado que era contribuinte somente do ISSQN, estaria dispensado da obrigação de manter os livros fiscais, entretanto, somente com uma análise das notas fiscais de entradas e saídas, juntamente com todos os contratos acordados pelo autuado e com as atividades desenvolvidas por ele, *in loco*, é que seria possível haver o convencimento de que o sujeito passivo se inseria exclusivamente na condição de prestador de serviços com não incidência do ICMS.

Além disso, o autuado encontrava-se inscrito no Cadastro de Contribuintes da SEFAZ como “Normal”, sob o nº 28.974.299NO e, assim, de acordo com a legislação vigente, deveria manter e escriturar todos os livros fiscais, ainda que com a observação de que não havia praticado operações sujeitas à incidência do ICMS em determinados períodos mensais.

Sendo assim, entendo que estão caracterizadas as infrações 1 e 2, em razão da falta de apresentação dos livros Registro de Saídas de Mercadorias (exercícios de 1992 e 1993) e Registro de Apuração do ICMS (exercício de 1992), inclusive, porque estes itens da autuação não foram objeto de impugnação pelo contribuinte; todavia, a multa a ser aplicada, para ambas as infrações, deve ser reduzida para o total de 6 UPFs-BA, tendo em vista que foram efetuadas duas intimações para a apresentação dos referidos livros fiscais, as quais não foram atendidas pelo autuado (fls. 9 e 10), tudo de acordo com o preceituado no artigo 42, inciso XX, da Lei nº 7.014/96, vigente à época da ação fiscal.

Quanto à infração 3, o contribuinte alega que a penalidade, pela falta de escrituração do livro Registro de Inventário (1994, 1995 e 1996), é descabida, uma vez que o RICMS/89 não previa tal exigência para as empresas prestadoras de serviços e, a partir de 1994, somente adquiriu materiais para consumo imediato, sem formação de estoque.

Todavia, como não ficou demonstrado cabalmente que o autuado não praticava operações de circulação de mercadorias, juntamente com a prestação de serviços, por culpa do próprio contribuinte que não apresentou à autuante e aos diligentes toda a documentação necessária ao esclarecimento dos fatos; e, ainda, tendo em vista que o autuado encontrava-se inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado sob o nº 28.974.299NO, na condição de “Normal” e, dessa forma, estava obrigado a possuir os livros fiscais e exibi-los à fiscalização, ainda que com a observação de que não havia praticado operações tributáveis pelo ICMS em determinados meses, entendo que ficou caracterizada a infração apontada. Não obstante isso, a penalidade deve ser reduzida para 10 UPFs–BA, acorde o artigo 42, inciso XV, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96 (aplicada retroativamente por ser mais benéfica para o contribuinte), já que não ficou demonstrado, neste lançamento, que a falta de escrituração do livro Registro de Inventário constituiu impedimento definitivo da apuração do imposto no período, não havendo outro meio de apurá-lo.

Relativamente à infração 4 - falta de apresentação de notas fiscais de saídas em razão de extravio -, em sua peça defensiva, o contribuinte alegou que “os documentos estavam à disposição do autuante, para análise e verificação, devidamente registrados nos livros fiscais específicos”. Não obstante isso, mesmo intimado pelo terceiro diligente, o contribuinte continuou a não apresentar 864 notas fiscais, confirmando a ocorrência do apontado extravio. Dessa forma, entendo que ficou caracterizada a infração, devendo, contudo, ser reduzida a multa para 86,4 UPFs–BA, de acordo com o previsto no artigo 42, inciso XIX, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

Quanto à infração 5 - exigência do ICMS devido em razão de diferença de alíquotas pela aquisição interestadual de bens para uso e ativo fixo do estabelecimento, de acordo com o demonstrativo acostado às fls. 29 a 38 – o autuado não apresentou ao diligente as notas fiscais de aquisição, nem tampouco, o que é mais importante, comprovou a sua condição exclusiva de prestador de serviços e sequer apresentou os livros e a documentação relativa ao ISSQN.

Inobstante o contribuinte ter argumentado que a autuante teria incluído em seu levantamento, “operações relativas à aquisição interestadual de mercadorias para industrialização, representadas pelo código fiscal 2.93, as quais, absolutamente, não se sujeitam à cobrança de diferença de alíquotas”, a simples indicação do código da operação, lançado no livro Registro de Entradas não constitui, a meu ver, prova bastante das alegações defensivas, haja vista que pode ter havido equívocos no registro dos documentos fiscais. O autuado deveria ter trazido, à colação, os documentos fiscais, com a descrição das mercadorias neles constantes, para comprovar que as aquisições em tela não se referiam a bens do ativo imobilizado ou para uso e consumo de seu estabelecimento. Dessa forma, entendo que deve ser mantida a acusação fiscal, a teor dos artigos 142 e 143, do RPAF/99.

Ressalte-se, por oportuno, que a Decisão judicial, trazida aos autos pelo contribuinte, trata de matéria diversa, pois se refere à venda de bens integrantes do ativo imobilizado, que nada tem a ver com o fato gerador descrito neste lançamento.

Em relação à infração 6, a autuante informou que, observando o grande volume de operações de saídas de máquinas e equipamentos efetuadas pelo autuado, procedeu ao seu levantamento, uma vez que tais saídas foram enquadradas como “não tributadas, isentas ou com suspensão do imposto”. Como não houve a comprovação de que tais equipamentos retornaram ao estabelecimento do contribuinte, entende que ficou configurado o fato gerador do ICMS, de acordo com a legislação em vigor. A infração está fundamentada no levantamento efetuado pela autuante e acostado às fls. 39 a 50, e se refere a saídas de compressores, *containers* e máquinas a jato do estabelecimento do autuado sem a comprovação de seu respectivo retorno.

O último diligente informou que o contribuinte elidiu parte da infração, ao apresentar diversas notas fiscais de retorno dos equipamentos remetidos sem tributação, as quais estão relacionadas

às fls. 665 e 666 e, em seguida, elaborou o demonstrativo de débito constante às fls. 694 a 707, reduzindo o débito originalmente apurado.

O autuado, por seu turno, alega que os equipamentos pertencem ao seu ativo imobilizado e, mesmo se se considerasse verdadeira a acusação fiscal, não haveria a incidência do ICMS, tendo em vista que todas as máquinas tinham mais de um ano de uso em seu estabelecimento, de acordo com o artigo 2º, inciso XII, do RICMS/89. *Ad argumentandum*, alega que, no máximo, poderia ser exigido o imposto com a redução de base de cálculo (de 95%) prevista no artigo 71, inciso XLI, do RICMS/89, para os bens desincorporados com menos de um ano de uso no próprio estabelecimento.

Examinando a legislação tributária vigente à época dos fatos geradores (RICMS/89 e RICMS/96) constata-se o seguinte:

RICMS/89 -

*Art. 2º. O ICMS não incide sobre:*

*a saída de bens integrados ao ativo permanente, desde que tenham sido objeto de uso, no próprio estabelecimento, por mais de um ano, antes da desincorporação.*

*Art. 71. A base de cálculo do imposto será reduzida nas seguintes hipóteses:*

*XLI - nas saídas, por desincorporação, de bens integrados no ativo permanente, no caso de a desincorporação ser feita em prazo inferior ou igual a um ano de uso do bem no próprio estabelecimento, calculando-se a redução em:*

*a) 95% do valor da operação, tratando-se de máquinas, aparelhos e veículos (Conv. ICM 15/81, 27/81 e 97/89, e Conv. ICMS 50/90, 80/91, 154/92, 33/93 e 151/94).*

*OBS: Relativamente a essa hipótese de redução, observe-se que: a) no texto originário do RICMS, era prevista a redução para **20% no caso de máquinas, aparelhos e veículos**, e para 10% no caso de outras mercadorias, consoante o inc. XV do art. 70; com a Alteração nº 42 (Decreto nº 1.900, de 08/2/93, D.O. de 09/2/93), a redução passou a ser de 95% para veículos, de **80% para máquinas e aparelhos**, e de 90% para outros bens; c) com a Alteração nº 48 (Decreto nº 2.298, de 06/07/93, D.O. de 07/07/93), a redução passou a ser de **95% para máquinas, aparelhos e veículos**, e de 90% para outros bens.*

RICMS/96 -

*Art. 83 - É reduzida a base de cálculo das operações decorrentes da desincorporação de bens do ativo imobilizado e de comercialização de mercadorias usadas, calculando-se a redução em 95% do valor do valor da operação, tratando-se de máquinas, aparelhos e veículos, ou em 80%, no caso de outros bens (Conv. ICM 15/81, 27/81 e 97/89, e Conv. ICMS 50/90, 80/91, 154/92, 33/93 e 151/94):*

*I - nas saídas, por desincorporação, de bens integrados no ativo imobilizado, no caso de a desincorporação ser feita em prazo inferior ou igual a um ano de uso do bem no próprio estabelecimento;*

Ressalte-se que o percentual de 95% de redução de base de cálculo para saídas de máquinas e aparelhos somente foi inserido no RICMS/89 através do Decreto nº 2.298/93 (Alteração nº 48) que vigorou a partir de 07/07/93. Anteriormente, a legislação previa o percentual de redução de base de cálculo de 20%, até janeiro/93, e de 80%, até junho/93, para os citados equipamentos.

Saliente-se ainda que, como se trata de máquinas e equipamentos, os documentos fiscais de aquisição serviriam para identificá-los individualmente pelo seu número de fabricação, mas

como o contribuinte não os apresentou até o momento, não pôde comprovar que os utilizava há mais de um ano em seu estabelecimento. O argumento defensivo, de que não adquiriu bens para o ativo imobilizado nos exercícios fiscalizados e, portanto, não há incidência do ICMS porque eles estão há mais de um ano em seu estabelecimento, conforme o livro Registro de Entradas, não pode ser aceito, haja vista que não há a certeza de que o contribuinte lançou **todas** as notas fiscais de aquisição em seus livros fiscais. Sendo assim, entendendo que devem ser tributados como se tivessem menos de um ano de uso na empresa e, como tal, deve ser retificado o levantamento elaborado pelo diligente (fls. 694 a 707) para adequá-lo à legislação vigente, como a seguir demonstrado:

Data da Ocorrência	Base de Cálculo (R\$)	ICMS (R\$) Apurado pelo diligente	Redução Base de Cálculo	B. Cálculo Reduzida (R\$)	Alíquota (%)	ICMS Devido (R\$)
Jan-93	604,41	102,75	20%	483,53	17%	82,20
Fev-93	709,12	120,55	80%	141,82	17%	24,11
Abr-93	1.029,00	174,93	80%	205,80	17%	34,99
Mai-93	601,82	102,31	80%	120,36	17%	20,46
Jun-93	552,71	93,96	80%	110,54	17%	18,79
Jul-93	3.272,71	556,36	95%	163,64	17%	27,82
Set-93	4.363,65	741,82	95%	218,18	17%	37,09
Out-93	8.784,71	1.493,40	95%	439,24	17%	74,67
Nov-93	22.269,12	3.785,75	95%	1.113,46	17%	189,29
Dez-93	3.767,29	640,44	95%	188,36	17%	32,02
Jan-94	21.487,29	3.652,84	95%	1.074,36	17%	182,64
Fev-94	10.909,12	1.854,55	95%	545,46	17%	92,73
Mar-94	71.003,65	12.070,62	95%	3.550,18	17%	603,53
Abr-94	28.240,00	4.800,80	95%	1.412,00	17%	240,04
Mai-94	48.218,18	8.197,09	95%	2.410,91	17%	409,85
Jun-94	83.390,41	14.176,37	95%	4.169,52	17%	708,82
Jul-94	653.271,53	111.056,16	95%	32.663,58	17%	5.552,81
Ago-94	427.100,00	72.607,00	95%	21.355,00	17%	3.630,35
Set-94	392.753,00	66.768,01	95%	19.637,65	17%	3.338,40
Out-94	853.219,00	145.047,23	95%	42.660,95	17%	7.252,36
Nov-94	1.529.720,00	260.052,40	95%	76.486,00	17%	13.002,62
Dez-94	795.580,00	135.248,60	95%	39.779,00	17%	6.762,43
Jan-95	784.700,00	133.399,00	95%	39.235,00	17%	6.669,95
Fev-95	506.550,00	86.113,50	95%	25.327,50	17%	4.305,68
Mar-95	491.000,00	83.470,00	95%	24.550,00	17%	4.173,50
Abr-95	770.500,00	130.985,00	95%	38.525,00	17%	6.549,25
Mai-95	298.000,00	50.660,00	95%	14.900,00	17%	2.533,00
Jun-95	176.000,00	29.920,00	95%	8.800,00	17%	1.496,00
Jul-95	92.000,00	15.640,00	95%	4.600,00	17%	782,00
Ago-95	452.307,82	76.892,33	95%	22.615,39	17%	3.844,62
Set-95	183.000,00	31.110,00	95%	9.150,00	17%	1.555,50
Out-95	90.500,00	15.385,00	95%	4.525,00	17%	769,25
Nov-95	308.500,00	52.445,00	95%	15.425,00	17%	2.622,25
Dez-95	277.830,00	47.231,10	95%	13.891,50	17%	2.361,56
Jan-96	135.788,00	23.083,96	95%	6.789,40	17%	1.154,20
Fev-96	219.300,00	37.281,00	95%	10.965,00	17%	1.864,05
Mar-96	253.900,00	43.163,00	95%	12.695,00	17%	2.158,15
Abr-96	108.000,00	18.360,00	95%	5.400,00	17%	918,00
Mai-96	154.600,00	26.282,00	95%	7.730,00	17%	1.314,10
Ago-96	138.000,00	23.460,00	95%	6.900,00	17%	1.173,00
Set-96	265.500,00	45.135,00	95%	13.275,00	17%	2.256,75



Out-96	585.000,00	99.450,00	95%	29.250,00	17%	4.972,50
Nov-96	181.100,00	30.787,00	95%	9.055,00	17%	1.539,35
Dez-96	118.200,00	20.094,00	95%	5.910,00	17%	1.004,70
TOTAL						98.335,37

A infração 7 refere-se à falta de recolhimento do imposto em razão de omissão de receita tributável evidenciada através de operações de saída de “Resina” sem a tributação pelo ICMS.

O autuado alega que a “Resina era um material utilizado na prestação de serviços de revestimento de pisos anti-ácidos ou de revestimentos de tanques e apresenta diversos contratos em que se verifica que, efetivamente, aplicava tal mercadoria.

Segundo o Parecer da primeira diligente, a atividade do sujeito passivo se inseria no item 32 da Lista de Serviços a que se refere o artigo 8º do Decreto-lei nº 406/68, com a redação do artigo 3º, inciso VII, do Decreto-lei nº 834/69, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 56/87, que assim se expressa:

*Item 32 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e de outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).*

Nessa situação, concordo com a tese do contribuinte de que são necessárias três condições para que haja tributação, pelo ICMS, sobre as mercadorias aplicadas na prestação dos serviços: a) que o prestador de serviços seja o responsável pelo fornecimento das mercadorias; b) que as mercadorias sejam produzidas pelo próprio prestador dos serviços; c) que as mercadorias sejam produzidas fora do local da prestação de serviços.

Não consta dos autos que o estabelecimento do autuado fosse o responsável pela produção de “Resina” ou que ele a produzisse fora do local da prestação dos serviços; ao contrário, com base nos elementos constantes nos autos, conclui-se que as mercadorias eram por ele adquiridas e enviadas para os locais das obras para que fossem aplicadas na execução dos serviços, não se sujeitando, tais operações, à tributação pelo ICMS imposta pela exceção contida no item 32 da Lista de Serviços.

Por outro lado, examinando as notas fiscais acostadas às fls. 487 a 516, pelo sujeito passivo, constata-se que ele prestava os seguintes serviços: serviço de secagem e classificação de escória de cobre; serviço de secagem e transporte de areia para jateamento; serviço de preparo de superfície e pintura de tanques estacionados de GLP; serviços de preparo de superfície e pintura de chapas de teto de tanques; serviços de jateamento e pintura de tanques; serviços de revestimento e pintura de tanques; serviços de limpeza com hidrojateamento para remover incrustações marinhas, jato interno seco e pintura interna de tubos em bombas de profundidade de plataformas da Petrobrás; serviços de jateamento e pintura de tubos, tanques, tubulações e estruturas metálicas. Tais atividades foram confirmadas pelos contratos acostados pela diligente, às fls. 527 a 639, conforme comentado no início deste voto. Sendo assim, considero que as atividades desenvolvidas pelo autuado se enquadram mais corretamente no item 72 da mencionada Lista de Serviços:

*Item 72 – Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados a industrialização ou comercialização.*

Como a resina é um material utilizado em tais serviços, parece-me claro que as operações de saídas de tal mercadoria, para os locais de execução dos serviços, não se incluem na incidência do ICMS. Importante ressaltar que, conforme informado pelo diligente da ASTEC, o autuado não se utilizou, como crédito fiscal, do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição da “Resina”, conforme constatou ao analisar os livros Registro de Entradas e de Apuração do ICMS. Por essa razão, entendo que é indevido o valor exigido nesta infração e deve ser excluído deste lançamento.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, consoante o demonstrativo de débito abaixo:

Infração	Data de Ocorrência	Data de Vencimento	B. Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	ICMS Devido (R\$)	Multa	Multa
						(%)	UPF-BA
1 e 2	Nov-97	09/12/97					6
3	Nov-97	09/12/97					10
4	Nov-97	09/12/97					86,4
5	Mar-93	09/04/93	27,80	10%	2,78	60%	
5	Mar-93	09/04/93	11,60	5%	0,58	60%	
5	Mai-93	09/06/93	23,40	10%	2,34	60%	
5	Jul-93	09/08/93	303,70	10%	30,37	60%	
5	Jul-93	09/08/93	13,00	5%	0,65	60%	
5	Ago-93	09/09/93	854,10	10%	85,41	60%	
5	Set-93	09/10/93	2.428,00	10%	242,80	60%	
5	Out-93	09/11/93	1.239,40	10%	123,94	60%	
5	Out-93	09/11/93	51,40	5%	2,57	60%	
5	Nov-93	09/12/93	1.554,20	10%	155,42	60%	
5	Nov-93	09/12/93	158,40	5%	7,92	60%	
5	Dez-93	09/01/94	2.085,20	10%	208,52	60%	
5	Dez-93	09/01/94	54,20	5%	2,71	60%	
5	Jan-94	09/02/94	11.669,60	5%	583,48	60%	
5	Jan-94	09/02/94	104,40	5%	5,22	60%	
5	Fev-94	09/03/94	4.931,80	10%	493,18	60%	
5	Fev-94	09/03/94	50,20	5%	2,51	60%	
5	Mar-94	09/04/94	13.940,00	10%	1.394,00	60%	
5	Mar-94	09/04/94	116,40	5%	5,82	60%	
5	Abr-94	09/05/94	15.884,00	10%	1.588,40	60%	
5	Mai-94	09/06/94	10.405,00	10%	1.040,50	60%	
5	Jun-94	09/07/94	1.231,90	10%	123,19	60%	
5	Jul-94	09/08/94	16.051,00	10%	1.605,10	60%	
5	Ago-94	09/09/94	84.863,10	10%	8.486,31	60%	
5	Ago-94	09/09/94	350,00	5%	17,50	60%	
5	Set-94	09/10/94	110.060,80	10%	11.006,08	60%	
5	Out-94	09/11/94	466.532,60	10%	46.653,26	60%	
5	Nov-94	09/12/94	48.588,00	10%	4.858,80	60%	
5	Jan-95	09/02/95	55.127,50	10%	5.512,75	60%	
5	Jan-95	09/02/95	519,00	5%	25,95	60%	
5	Fev-95	09/03/95	30.859,20	10%	3.085,92	60%	
5	Mar-95	09/04/95	21.796,00	10%	2.179,60	60%	
5	Abr-95	09/08/95	975,50	10%	97,55	60%	
5	Ago-95	09/09/95	3.615,10	10%	361,51	60%	
5	Set-95	09/10/95	3.224,00	10%	322,40	60%	
5	Fev-96	09/03/96	5.577,90	10%	557,79	60%	
5	Abr-96	09/05/96	7.277,70	10%	727,77	60%	
5	Mai-96	09/06/96	762,40	10%	76,24	60%	

5	Jun-96	09/07/96	3.565,00	10%	356,50	60%	
5	Jul-96	09/08/96	2.072,90	10%	207,29	60%	
6	Jan-93	09/02/93	483,53	17%	82,20	50%	
6	Fev-93	09/03/93	141,82	17%	24,11	50%	
6	Abr-93	09/05/93	205,80	17%	34,99	50%	
6	Mai-93	09/06/93	120,36	17%	20,46	50%	
6	Jun-93	09/07/93	110,54	17%	18,79	50%	
6	Jul-93	09/08/93	163,64	17%	27,82	50%	
6	Set-93	09/10/93	218,18	17%	37,09	50%	
6	Out-93	09/11/93	439,24	17%	74,67	50%	
6	Nov-93	09/12/93	1.113,46	17%	189,29	50%	
6	Dez-93	09/01/94	188,36	17%	32,02	50%	
6	Jan-94	09/02/94	1.074,36	17%	182,64	50%	
6	Fev-94	09/03/94	545,46	17%	92,73	50%	
6	Mar-94	09/04/94	3.550,18	17%	603,53	50%	
6	Abr-94	09/05/94	1.412,00	17%	240,04	50%	
6	Mai-94	09/06/94	2.410,91	17%	409,85	50%	
6	Jun-94	09/07/94	4.169,52	17%	708,82	50%	
6	Jul-94	09/08/94	32.663,58	17%	5.552,81	50%	
6	Ago-94	09/09/94	21.355,00	17%	3.630,35	50%	
6	Set-94	09/10/94	19.637,65	17%	3.338,40	50%	
6	Out-94	09/11/94	42.660,95	17%	7.252,36	50%	
6	Nov-94	09/12/94	76.486,00	17%	13.002,62	50%	
6	Dez-94	09/01/95	39.779,00	17%	6.762,43	50%	
6	Jan-95	09/02/95	39.235,00	17%	6.669,95	50%	
6	Fev-95	09/03/95	25.327,50	17%	4.305,68	50%	
6	Mar-95	09/04/95	24.550,00	17%	4.173,50	50%	
6	Abr-95	09/05/95	38.525,00	17%	6.549,25	50%	
6	Mai-95	09/06/95	14.900,00	17%	2.533,00	50%	
6	Jun-95	09/07/95	8.800,00	17%	1.496,00	50%	
6	Jul-95	09/08/95	4.600,00	17%	782,00	50%	
6	Ago-95	09/09/95	22.615,39	17%	3.844,62	50%	
6	Set-95	09/10/95	9.150,00	17%	1.555,50	50%	
6	Out-95	09/11/95	4.525,00	17%	769,25	50%	
6	Nov-95	09/12/95	15.425,00	17%	2.622,25	50%	
6	Dez-95	09/01/96	13.891,50	17%	2.361,56	50%	
6	Jan-96	09/02/96	6.789,40	17%	1.154,20	50%	
6	Fev-96	09/03/96	10.965,00	17%	1.864,05	50%	
6	Mar-96	09/04/96	12.695,00	17%	2.158,15	50%	
6	Abr-96	09/05/96	5.400,00	17%	918,00	50%	
6	Mai-96	09/06/96	7.730,00	17%	1.314,10	50%	
6	Ago-96	09/09/96	6.900,00	17%	1.173,00	50%	
6	Set-96	09/10/96	13.275,00	17%	2.256,75	50%	
6	Out-96	09/11/96	29.250,00	17%	4.972,50	50%	
6	Nov-96	09/12/96	9.055,00	17%	1.539,35	50%	
6	Dez-96	09/01/97	5.910,00	17%	1.004,70	50%	
TOTAL					190.576,00		102,40

A seguir recorre de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7629/99, alterado pelo Decreto nº 7851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

## VOTO

Neste Recurso de Ofício os valores e as multas em que ficou sucumbente a Fazenda Pública Estadual foram detalhadamente fundamentados e demonstrados pela 3ª JF do CONSEF.

Os fundamentos estão detalhadamente explicitados pela leitura do voto constante do relatório anterior e por concordar integralmente com o entendimento esposado pela 3ª JF do CONSEF, e não vislumbrar no Processo fato ou fundamento capaz de modificar o julgado, voto pelo NÃO PROVIMENTO deste Recurso de Ofício, e pela homologação do Acórdão JF nº 0318-03/02.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **03136628/97**, lavrado contra **NORTHCOAT SERVIÇOS INDUSTRIAIS E EQUIPAMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$190.576,00**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 50% sobre R\$98.335,37 e 60% sobre R\$92.240,63, previstas no art. 61, II, “a”, (redação originária) e “d”, da Lei nº 4.825/89, e dos acréscimos moratórios correspondentes, além das multas no total de **102,4 UPFs-BA**, previstas no art. 42, XV, “d”, XIX, “a” e XX, da Lei nº 7.014/96.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de fevereiro de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

MAX RODRIGUEZ MUNIZ – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTI - REP. DA PROFZ