

A. I. N° - 298947.0002/04-2
AUTUADO - ZOKIS COBERTURAS METÁLICAS LTDA.
AUTUANTE - ZELMA BORGES DE SOUZA
ORIGEM - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNET - 02.09.04

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0325-03/04

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Não ficou comprovado nos autos que o autuado é contribuinte do ISS. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 22/03/04, para exigir o ICMS no valor de R\$229.721,02, acrescido da multa de 70%, em decorrência da falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercício fechado (1999).

O autuado apresentou defesa por meio de advogado (fls. 52 a 65) inicialmente discorrendo sobre as competências atribuídas aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS e aos Municípios para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), as quais estão previstas nos artigos 155 e 156, da Constituição Federal.

Cita o artigo 2º, da Lei Complementar nº 87/96, o artigo 8º, do Decreto-Lei nº 406/68, o item 32 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 56/87, para concluir que “examinado o texto legal, percebe-se o cuidado do legislador em separar fato gerador do ICMS e ISS”, pois “se houve a entrega da mercadoria com a prestação do serviço e tal serviço não constar da lista do ISS, tem-se a incidência do ICMS”.

Transcreve a ementa de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça sobre dois casos concretos: a venda de pneus por empresa que tem como atividade a prestação de serviço de montagem do referido pneu e a instalação de aparelhos de refrigeração vendidos por determinado contribuinte.

Argumenta que, nos serviços típicos de construção civil, “se o contribuinte contrata a instalação de uma central telefônica, incluído no preço o fornecimento dos equipamentos, tem-se a incidência do ISS, uma vez que a realização desse serviço está prevista na lista, item 32”, porém se o prestador do serviço fabrica o equipamento a ser instalado fora do local da prestação dos serviços, incidirá o ICMS sobre o preço da mercadoria, haja vista a ressalva contida no referido item 32 da Lista de Serviços.

Acrescenta que o conceito de construção civil é muito mais abrangente do que imagina um leigo e não se cinge à construção de prédios, estradas e pontes, mas também à instalação de centrais

telefônicas, de linhas de condução de energia elétrica e tantas outras situações, conforme as decisões do Supremo Tribunal Federal que traz à colação, e que, no seu caso, diz que se dedica à execução de serviços típicos de construção civil, não produzindo mercadorias para o consumo em geral.

Ressalta que, ao contrário, contrata a realização de obras por empreitada global e é tão somente contribuinte do ISS, com a prestação de serviços previstos no item 32 da Lista de Serviços, e, por essa razão, “se, por equivocada orientação, recolheu ICMS, trata-se de pagamento indevido, a merecer a devida repetição do indébito”.

Afirma que é irrelevante o levantamento quantitativo realizado pela fiscalização e não existe a alegada saída de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais, porque, “não exercendo a atividade industrial ou comercial, não poderia dar saída a mercadoria que não produz nem adquire para revenda”, razão pela qual pleiteia o tratamento de não contribuinte do imposto estadual.

Em seguida, chama a atenção para o princípio da verdade material, pelo qual devem ser esgotados todos os meios ao alcance “para que o lançamento se efetue em perfeita harmonia com a hipótese de subsunção ao fato gerador, transcreve o pensamento de diversos juristas a respeito” e finaliza dizendo que, “muito embora a própria impugnante tenha se declarado, contribuinte do IPI e do ICMS, repita-se, equivocadamente, importa investigar a materialidade do fato gerador, único caminho seguro a determinar a incidência tributária”.

Por fim, alega que “ainda que no contrato social o contribuinte se disponha a explorar uma atividade mas, de fato, pratica outra atividade, há de prevalecer o princípio da materialidade do fato”, e requer a improcedência do Auto de Infração.

A autuante, em sua informação fiscal (fls. 103 e 104), alega que a tese esposada pelo autuado, de que não é contribuinte do ICMS, não pode ser acatada, uma vez que: a) está definido, no contrato social da empresa, que sua atividade é de industrialização; b) a Secretaria da Fazenda já se manifestou no Parecer nº 2665/2002, (na Consulta nº 12646120025 feita pelo próprio contribuinte), que o autuado realiza atividade de industrialização, tudo de acordo com os documentos que juntou às fls. 105 a 112 dos autos.

Aduz que “a verdade material requerida na defesa está documentada através das Notas Fiscais de entradas e saídas, do Livro R. Inventário e demais livros fiscais” e que “a própria empresa, ao ser solicitada a apresentar Planilha de custo, apresentou Relação de produtos (fls. 10 e 11) e informou no R. Inventário e nas Notas Fiscais de saídas a que grupo pertencia cada matéria-prima relacionada”. Por último, pede a procedência integral do presente lançamento.

Tendo em vista que a autuante juntou novos elementos ao PAF, o sujeito passivo foi intimado (fls. 114 e 115) e se manifestou (fls. 117 a 120) nos seguintes termos:

1. que a atividade especificada em contrato social, por si só, é de pouca ou nenhuma relevância para a apuração do tributo devido, porque possui natureza jurídica meramente declaratória e não constitutiva de direito, e, ademais, é a situação definida em lei (fato gerador) que dá nascimento à obrigação tributária, razão pela qual deve prevalecer, sempre, o princípio da verdade material;
2. pouco importa que tenha se definido como indústria, pois o que prevalece é a real atividade que exerce, a qual irá definir o tributo devido;
3. reconhece que se autodenominou de indústria e que, ao longo dos anos, assim veio se comportando, daí porque se inscreveu no Estado e vinha recolhendo o imposto estadual,

mas que “em decorrência de nova consultoria tributária, veio aperceber-se de que, efetivamente, é uma prestadora de serviços e, como tal, contribuinte do ISS”;

4. destaca que “essa descoberta todavia, não traz nenhuma vantagem para a Impugnante, uma vez que deixa de ser contribuinte do ICMS mas torna-se contribuinte do ISS” e que “o que pretende, em verdade, é efetuar o recolhimento do tributo em conformidade com a legislação que se lhe aplica”.

Quanto ao parecer emanado da DITRI/GECOT, alega que, na Consulta, esclareceu que o “processo consiste na confecção de telhas metálicas autoportantes ou trapezoidais em tamanhos e modelos específicos ao projeto do nosso cliente” e que, se produz telhas de acordo com cada projeto, não pode ser tratado como uma indústria que produz mercadoria padronizada, porém como prestador de serviço, em situação similar a “uma gráfica que, ao produzir mercadorias que se destinam ao mercado consumidor em geral, é contribuinte do ICMS; quando produz sob encomenda, é prestadora de serviços e contribuinte do ISS”.

Argumenta que, “se a insegurança da consulente sobre a sua real atividade é evidente, a incongruência do parecer é patente”. Reproduz alguns trechos do parecer mencionado e conclui que “se é serviço não é indústria ou, se é indústria não é serviço” e que “o que não existe, como quer o parecer, é ‘serviço de indústria’, muito menos, sob encomenda de terceiros”.

Argumenta que, apesar da aparente complexidade, a matéria exposta é relativamente singela: assim, se a atividade por ele desenvolvida consta na Lista de Serviços, o tributo devido é o ISS, com exclusão de qualquer outro, salvo as exceções previstas na própria Lista.

Assegura que desenvolve atividade na área de engenharia, que se inicia com o projeto e termina com a execução da obra, e produz artefatos que somente se aplicam em cada obra que contrata, até mesmo pelas especificações técnicas de cada projeto.

Finalmente, diz que tal atividade enquadra-se no item 32 da Lista de Serviços aprovada pela Lei Complementar nº 56/87, que vigorou até 31/12/03, e correspondente ao item 7.02 da Lei Complementar nº 116/03, com vigência a partir de 01/01/04. Alega que, tanto isso é verdade, que a Prefeitura de Vitória da Conquista vem exigindo o ISS em serviços análogos desenvolvidos pela empresa ZOKISS CONSTRUTORA, como se observa no auto de infração que diz estar anexando aos autos.

VOTO

O Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir o ICMS em decorrência da falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercício fechado (1999).

O autuado não contestou os números apresentados pela autuante, restringindo a sua impugnação a apenas um argumento: a de que não desenvolve atividades de industrialização, mas de prestação de serviços, e como tal, está obrigado a recolher o ISS, de competência municipal, conforme a previsão do item 32, da Lista de Serviços aprovada pela Lei Complementar nº 56/87.

Alegou, ainda, que o conceito de construção civil é abrangente e não se cinge à construção de prédios, estradas e pontes, mas também à instalação de centrais telefônicas, de linhas de condução de energia elétrica e tantas outras situações, conforme as decisões do Supremo Tribunal Federal que trouxe à colação, e que, no seu caso, se dedica à execução de serviços

típicos de construção civil (obras por empreitada global), não produzindo mercadorias para o consumo em geral.

A autuante rebateu as alegações defensivas aduzindo que a tese esposada pelo autuado, de que não é contribuinte do ICMS, não pode ser acatada, uma vez que: a) está definido, no contrato social da empresa, que sua atividade é de industrialização; b) a Secretaria da Fazenda já se manifestou no Parecer nº 2665/2002, (na Consulta nº 12646120025 feita pelo próprio contribuinte), no sentido de que o autuado realiza atividade de industrialização; tudo de acordo com os documentos que juntou às fls. 105 a 112 dos autos.

O contribuinte, mais uma vez veio ao PAF, afirmando que: a) a atividade especificada em contrato social, por si só, é de pouca ou nenhuma relevância para a apuração do tributo devido, porque possui natureza jurídica meramente declaratória e não constitutiva de direito; b) pouco importa que tenha se autodefinido como indústria, pois o que deve ser levado em consideração é a real atividade que exerce, a qual irá definir o tributo devido; c) vinha recolhendo o ICMS, mas que se apercebeu que é um prestador de serviços.

Pelo exposto, verifico que o cerne da presente lide está em decidir se o autuado é contribuinte do ICMS ou do ISS. A DITRI/GECOT, em resposta ao Processo de Consulta nº 12646120025 formulado pelo próprio contribuinte, emitiu o Parecer nº 2665/2002, o qual foi ratificado pela Diretora daquele órgão, como a seguir transcrito:

(...)

Buscando esclarecimentos a fim de dirimir dúvidas no tocante a atividade da Consulente, foi enviado fax à empresa com questões, que foram por ela respondidas, cujas respostas foram anexadas ao processo. Questionada sobre quem seria o encomendante, a Consulente respondeu que é o proprietário da obra. Esclareceu que a industrialização e/ou beneficiamento é realizado no estabelecimento da Consulente. Solicitou-se que informasse quais são as atividades de industrialização e/ou beneficiamento, que assim respondeu a Consulente:

“desenvolvemos basicamente duas atividades de industrialização por encomenda: confecção de telhas e de estruturas metálicas próprias para construção civil. A primeira, é o beneficiamento de bobina (zincada, inoxidável, etc.) em telhas metálicas. Esse processo consiste na confecção de telhas metálicas autoportantes ou trapezoidais em tamanhos e modelos específicos ao projeto do nosso cliente. Utilizando-se de um exemplo meramente ilustrativo, temos uma encomenda para confecção de telhas trapezoidais em aço inoxidável em tamanhos de 1,53m, 2,27m e 9,51m. Como basicamente trabalhamos com aço zincado, mas é do interesse do cliente o uso do aço inoxidável como matéria prima, o mesmo a adquire diretamente de seu fornecedor, e este nos remete as referidas mercadorias a título de ‘remessa por conta e ordem’. A partir de então, damos início ao processo de industrialização por encomenda propriamente dita. Com nosso equipamento, conhecido como máquina perfiladora, transformamos a bobina em telhas obedecendo milimetricamente às medidas determinadas pelo cliente. Registramos que nesse processo não há emprego de mercadorias ou materiais secundários, somente a utilização da energia elétrica e da mão-de-obra empregada na operação dos maquinários; já na confecção de estruturas metálicas por encomenda, a única diferença existente da atividade anterior, é que neste empregamos materiais na confecção das peças encomendadas, ou seja, aqui iremos cortar, dobrar, e soldas as peças dentro do projeto do cliente, onde após sua confecção, encaminhamos a estrutura para o processo de pintura, que é a fase final da ‘industrialização por

encomenda'. Registra-se que os materiais empregados na confecção dos produtos ora citados, geram crédito fiscal no momento da sua entrada em nosso estabelecimento”.

Por fim, a Consulente reforça que as mercadorias a serem industrializadas e/ou beneficiadas são adquiridas pelo encomendante em estabelecimento de terceiros.

(...)

A atividade que a Consulente descreve que realiza nas bobinas e nas estruturas metálicas, se coaduna perfeitamente com o conceito de transformação descrito no inciso I, do § 5º, do art. 2º do RICMS, in verbis: “transformação, assim entendida a que, executada sobre matéria prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova”. Na atividade realizada pela Consulente encontramos espécies novas, que são as telhas e as estruturas metálicas. Portanto, a Consulente realiza atividade de transformação.

O art. 622, § 1º do RICMS-BA, que é o objeto da presente Consulta não há que ser considerado no tocante a atividade da Consulente, porque entre as atividades listadas não está incluído o serviço de transformação. A Lista de Serviços, que relaciona os serviços que estão sujeitos à incidência do ISS, e conseqüentemente, não sujeitos à incidência do ICMS, não traz no item 72 o serviço de “transformação”.

Sendo o serviço de transformação modalidade do serviço de industrialização, aplica-se a regra do art. 2º, inciso VI supra citado, que estatui que a industrialização está sujeita à incidência do ICMS. Isto posto, entendemos que o serviço de transformação de bobinas em telhas e estruturas metálicas realizados pela Consulente, sob encomenda de terceiros, está sujeito à incidência do ICMS, devendo a Consulente recolher o imposto devido sobre o valor acrescido quando realizar as atividades de transformação por encomenda.

Quanto ao parecer emanado da DITRI/GECOT, o sujeito passivo alegou que, se produz telhas de acordo com cada projeto, não pode ser tratado como uma indústria que produz mercadoria padronizada, porém como prestador de serviço. Assegura que desenvolve atividades na área de engenharia (enquadrada no item 32 da Lista de Serviços), que se inicia com o projeto e termina com a execução da obra, e produz artefatos que somente se aplicam em cada obra que contrata, até mesmo pelas especificações técnicas de cada projeto.

O item 32 da Lista de Serviços a que se refere o contribuinte possui a seguinte redação:

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).

Verifica-se que, mesmo que se admita que o autuado realiza atividades ligadas à construção civil como afirma (e que não restou comprovado), ainda assim haveria a incidência do ICMS sobre o fornecimento das mercadorias produzidas por ele, fora do local da prestação dos serviços, o que é exatamente o caso dos autos, tanto em relação às telhas, quanto em referência às estruturas metálicas, já que os produtos são todos fabricados no estabelecimento do próprio autuado.

Por outro lado, poder-se-ia também aplicar o item 75 da Lista de Serviços, em relação à atividade de fabricação de estruturas metálicas desenvolvida pelo sujeito passivo, como a seguir descrito:

75 - Montagem industrial, prestada ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele fornecido.

Nessa hipótese, para que não houvesse a incidência do ICMS sobre as atividades desenvolvidas pelo autuado (repito, exclusivamente a montagem de estruturas metálicas, uma vez que não considero que a fabricação de telhas possa ser entendida como uma montagem industrial), seria necessária a ocorrência de duas condições:

1. que a montagem fosse feita para o usuário final do serviço, isto é, que não houvesse a comercialização posterior do produto pelo encomendante, o que não foi demonstrado neste PAF pelo contribuinte;
2. que o encomendante das estruturas metálicas fornecesse absolutamente todos os materiais para a confecção da montagem industrial, o que, na presente situação, também não foi comprovado. Ao contrário, o autuado confessou que, na confecção de estruturas metálicas por encomenda, são empregados outros materiais, havendo o corte, a dobra e a solda das peças dentro do projeto do cliente e, finalmente, a pintura, que é a fase final da 'industrialização por encomenda'.

Em resumo, se o prestador do serviço de montagem industrial é quem fornece os bens a serem montados o imposto incidente é o ICMS e a base de cálculo é o valor total da operação, compreendendo o valor dos materiais e dos serviços.

Gostaria de trazer a lume o voto proferido pelo Sr. José Bezerra Lima Irmão no Acórdão JF nº 0085-01/02, o qual versa sobre matéria similar, e que foi confirmado pela segunda instância no Acórdão CJF nº 0228-11/02:

VOTO

(...)

O 2º item do Auto de Infração diz respeito à falta de recolhimento de ICMS relativo a saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais, fato apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado.

A defesa alega, em síntese, que a atividade da empresa é de prestação de serviços relacionados a engenharia civil, elétrica e mecânica, de modo que os fornecimentos de mercadorias adquiridas de terceiros para emprego nas obras por ela contratadas não sofreriam a incidência de ICMS, tomando por fundamento o art. 542, II, do Regulamento.

O ICMS tem por âmbito de incidência a) as operações relativas à circulação de mercadorias, b) as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e c) as prestações de serviços de comunicação.

Interessam aqui as operações relacionadas com a circulação de mercadorias. A legislação não se preocupa em definir quais sejam tais operações. O carro-chefe dessas operações é a operação de compra e venda mercantil. Mas existem várias outras, como a consignação mercantil, a dação, a permuta, a transferência (em face da autonomia dos estabelecimentos), o fornecimento.

Deixei por último a menção ao fornecimento, para distingui-lo da compra e venda mercantil. Nesta, verifica-se a transmissão da propriedade de um bem (móvel ou semovente), tornando-se o contrato perfeito e acabado quando o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições. Já no caso do fornecimento, embora haja, igualmente, uma mudança de titularidade, o negócio jurídico tem natureza diversa da compra e venda. No fornecimento, o prestador do serviço, além do serviço propriamente dito, se encarrega de entrar com materiais a serem empregados ou aplicados na prestação.

A Lista de Serviços aprovada pelo Decreto-lei nº 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar nº 56/87, relaciona os fatos geradores do ISS, imposto municipal sobre prestações de serviços de qualquer natureza. Praticamente todo serviço envolve algum tipo de fornecimento de mercadoria, mesmo que esse fornecimento esteja apenas implícito, como uma circunstância necessária ou indispensável à prestação. Se a lista de serviços não fizer nenhuma ressalva, o material fornecido pelo prestador do serviço integra a incidência do imposto municipal. Na Lista estão ressalvadas as situações em que, excepcionalmente, os materiais fornecidos pelo prestador não se confundem com a prestação, de modo que o serviço é tributável pelo Município, mas os bens fornecidos pelo prestador sujeitam-se ao tributo estadual.

Apesar de o ISS ter como campo de aplicação os serviços “de qualquer natureza”, cumpre observar que não é bem assim. Quando o serviço não se encontra descrito na Lista (ou quando, apesar de nela ser mencionado, o fato real não se verifica nos estritos termos descritos na lista), ele deixa de ser tributável pelo ISS, cabendo ao intérprete ou aplicador da lei verificar a possibilidade de ser o fato alcançado por outro tributo – federal ou estadual – ou de simplesmente constituir um fato não tributável.

Um exemplo de serviço que não consta na Lista é o prestado por restaurantes, bares e estabelecimentos similares. Não obstante esses estabelecimentos serem em sua essência autênticos prestadores de serviços, esses serviços não se encontram na referida Lista, de modo que o fornecimento de mercadorias por aqueles estabelecimentos integra o campo de incidência do ICMS, fazendo parte de sua base de cálculo inclusive os serviços prestados (o serviço do garçom, espetáculos ou música ao vivo, etc.).

Também foge à tributação do ISS aquele serviço que, embora se encontre relacionado na Lista, seja contratado ou executado de forma diversa da forma como se encontra descrito na Lista. É o caso, por exemplo, da empresa que recebe alguma coisa de terceiro para efetuar o beneficiamento (lavagem, secagem, polimento, pintura, corte, plastificação, etc.). Embora esse serviço se encontre descrito no item 72 da Lista, consta, no final da descrição, a ressalva: “... de objetos não destinados a industrialização ou comercialização”. Isso significa que, se o bem que tiver sido submetido a beneficiamento se destina a futura industrialização ou venda, ao sair do estabelecimento beneficiador é alcançado pela norma do ICMS, a menos que haja alguma previsão de exclusão do tributo (isenção, diferimento, etc.).

Outro exemplo: os serviços de conserto ou manutenção (item 69 da Lista de Serviços) e de instalação e montagem de objetos em geral (item 74) (incluída aí montagem industrial). No caso de conserto ou manutenção, a lista faz a ressalva de que o fornecimento de peças e partes fica sujeito ao ICMS. Já no caso de instalações

ou montagens, a Lista estabelece que a incidência do tributo municipal se dá é quando o serviço é prestado ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele (usuário) fornecido.

Por conseguinte, no que concerne à chamada montagem industrial, de acordo com a referida Lista, somente se considera serviço a montagem industrial quando as estruturas e equipamentos a serem montados não são fornecidos pelo prestador do serviço. Noutras palavras, no caso da instalação ou montagem, inclusive montagem industrial, a Lista estabelece que a incidência do tributo municipal (ISS) se dá é quando o serviço é prestado ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele (usuário) fornecido. Se o prestador do serviço de montagem é a própria empresa fornecedora dos bens a serem montados, o imposto incidente é o ICMS, e a base de cálculo é o valor total da operação, compreendendo o valor dos materiais e dos serviços.

Fiz essas considerações porque a defesa defende a tese de que a atividade da empresa é de construção civil. Caso se tratasse, de fato, de empresa de construção civil, realmente não seriam tributáveis os fornecimentos de mercadorias adquiridas de terceiros para emprego nas obras a serem realizadas, nos termos do art. 542, II, do Regulamento.

Entretanto, ao ser baixado o processo em diligência, a ASTEC, analisando as situações em discussão, concluiu que a matéria em questão diz respeito a fornecimento de mercadorias, pelo autuado, nos serviços de instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, e nos serviços de montagem industrial. Ao se pronunciar sobre o teor do parecer da ASTEC, o sujeito passivo admite de forma clara que as mercadorias objeto da ação fiscal seriam aplicadas “em serviços de montagem industrial relacionados à engenharia civil, mecânica e elétrica”.

Ora, não importa se os serviços de montagem, conforme alega o sujeito passivo, se encontram ou não “relacionados à engenharia civil, mecânica e elétrica”. Relacionados ou não, os serviços de montagem industrial devem atender à regulação estabelecida no direito positivo, no tocante à incidência tributária envolvendo ISS e ICMS. Nos termos da Lista de Serviços estabelecida pelo Decreto-lei nº 406/68, com as alterações feitas pela Lei Complementar nº 56/87, a montagem industrial somente se considera serviço quando os materiais a serem montados forem pertencentes ao usuário do serviço. Por interpretação a contrario sensu, se os materiais são fornecidos pelo prestador do serviço, não se trata de “serviço”, e sim de “industrialização”. O Regulamento do ICMS, no art. 2º, § 5º, III, em consonância com a legislação federal do IPI, define claramente a “montagem” como um dos processos que configuram o conceito jurídico de “industrialização”.

Sendo assim, no tocante ao 2º item do Auto de Infração, a incidência do ICMS sobre as mercadorias fornecidas pelo prestador do serviço é prevista de forma expressa no art. 2º, VIII, “a” e “b”.

(...)

Por fim, concordo com o autuado quando afirma, em sua impugnação, que a simples indicação da atividade no contrato social tem pouca relevância, pois o que deve ser levado em consideração é a real atividade exercida pelo estabelecimento, porém destaco que, ao contrário do posicionamento manifestado na peça defensiva, entendo que o simples fato de a fabricação

das telhas e estruturas metálicas ser feita, pelo contribuinte, por encomenda, não tem o condão de caracterizá-la automaticamente como uma prestação de serviços. A meu ver, a atividade desenvolvida deve ser analisada à luz da legislação do ICMS e do ISS e, somente após o atendimento das condições legais estabelecidas, é que será possível determinar-se se há a incidência do imposto estadual ou do municipal.

Ademais, examinando o demonstrativo de fls. 10 e 11, verifico que o sujeito passivo, além de telhas autoportantes e trapezoidais e estruturas metálicas, fabrica também muitos outros artefatos que não foram citados na Consulta dirigida à DITRI/GECOT e nos quais são aplicados materiais adquiridos pelo seu estabelecimento (devendo-se incidir o ICMS na sua comercialização), tais como:

1. portões e caixas d'água em aço (Grupo 1);
2. pilares, vigas, estacas, manilhas, placas, pré-lajes, lajes e blocos, tudo em concreto armado (Grupo 2);
3. armações para estacas, para sapatas, para fustes, para pilares, para vigas, tudo em concreto armado (Grupo 3);
4. vigas metálicas treliçadas, pilares metálicos, perfis chumbadores, chumbadores, terças, cavaletes, perfis dobrados, calhas, formas metálicas, portões e alambrados (Grupo 4).

Pelo exposto, entendo que está caracterizada a infração, haja vista que a simples alegação do autuado, de que é contribuinte do ISS, por carecer de comprovação, não pode ser acatada, nos termos dos artigos 142 e 143, do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 298947.0002/04-2**, lavrado contra **ZOKIS COBERTURAS METÁLICAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$229.721,02**, atualizado monetariamente, acrescido da multa 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de agosto de 2004.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - JULGADOR

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS - JULGADORA