

A. I. Nº - 108580.0602/11-5
AUTUADO - RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGENS LTDA.
AUTUANTES - LAUDELINO BISPO COSTA FILHO e SÉRGIO PITANGUEIRAS FURQUIM ALMEIDA
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
INTERNET - 12. 07. 2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0151-01/13

EMENTA: ICMS. BENEFICIAMENTO E INDUSTRIALIZAÇÃO DE ESTRUTURAS METÁLICAS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL CONSIDERADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado que a atividade empresarial desenvolvida pelo autuado se trata de montagem de estruturas metálicas utilizados em obra de construção civil, de acordo com projetos fornecidos pelos próprios tomadores de serviço e que se enquadra no item 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Há de se qualificar a construção civil como atividade pertinente ao campo dos serviços, pelo que quem promova sua execução sujeitar-se-à exclusivamente a incidência do ISS. Apesar da descrição nas notas fiscais emitidas, “*serviço de fabricação de estrutura metálica executada em nossa sede*”, restou comprovado que o autuado adquiriu bens de terceiros para emprego na obra contratada, ficando sujeita apenas ao ISS. Incidiria na obrigação de pagar ICMS, todavia, se provado o fornecimento de mercadorias pelo prestador dos serviços fora do local da obra, o que não ocorre na presente lide. Não acatadas as preliminares de nulidade. Infração descaracterizada. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/2011, para reclamar ICMS valor de R\$5.724.149,47 e multa de 60%, tendo em vista a apuração da seguinte irregularidade: operação com mercadorias tributáveis, caracterizada como não tributáveis. Consta ainda na descrição dos fatos que o contribuinte tem três empresas, sendo duas com inscrição estadual e uma sem inscrição estadual, sendo exatamente esta teoricamente prestadora de serviços. Ocorre que é nesta empresa, sem inscrição estadual, que ela mais movimentou e nunca recolheu o ICMS e nas notas fiscais de saídas está discriminado que ela BENEFICIA OS PRODUTOS E TAMBEM INDUSTRIALIZA os mesmos como FERRO E AÇO. O contribuinte recebe mercadorias tipo ferro e aço para industrialização e beneficiamento, sem pagar o ICMS.

Salienta que é o próprio contribuinte quem afirma que faz industrialização e beneficiamento, como provam as diversas notas fiscais de saídas acostadas ao presente Auto de Infração.

O autuado apresenta impugnação, fls. 366/384 (volume II), inicialmente, tece considerações acerca da tempestividade da defesa, dos termos da autuação e, diz que sobre a ótica do Auditor Fiscal, o impugnante deixou de recolher ICMS sobre os valores faturados, entendido como hipótese de incidência do imposto.

Esclarece que o Auto de Infração é resultado da ação fiscal em duas empresas distintas e não três, conforme afirmou o fisco: RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGENS LTDA. e RÓTULA METALÚRGICA

LTDA, que pertencem aos mesmos sócios, cujas atividades são complementares, mas têm objetivos diferentes, específicos e peculiares.

Acrescenta que, durante o tempo em que durou a ação fiscal, o autuante jamais compareceu às instalações da impugnante, muito menos buscou compreender o seu procedimento operacional, por isso as conclusões foram baseadas unicamente na análise dos documentos entregues pelas próprias empresas, notadamente cópias de notas fiscais emitidas no período e contratos firmados com os clientes, que o conduziram à lavratura de dois Autos de Infração (A.I. nº 108580.0602/11-5 - Rótula Engenharia e Montagens Ltda. e A.I. 108580.0010/11-0 - Rótula Metalúrgica Ltda.).

Diz que no auto de infração, ora impugnado, o PAF nº 108580.0602/11-5, o Auditor Fiscal autuou todo faturamento da Rótula Engenharia e Montagens Ltda., sob a errônea premissa de que a atividade por esta desenvolvida estaria sujeita à incidência do ICMS.

Suscita preliminar de nulidade do Auto de Infração por insegurança da base de cálculo, arguindo vício insanável, uma vez que os valores estão sendo cobrados em duplicidade, constatando que diversas notas fiscais relacionadas no presente auto de infração serviram também de base de cálculo para a apuração da infração prevista noutro processo da RÓTULA METALÚRGICA LTDA. (doc. 03), o que pode ser comprovado por meio do exame da cópia da planilha, onde estão listadas as diversas notas fiscais constantes em ambos os Autos de Infração. Diz que o ICMS está sendo cobrado em duplicidade, o que anula a autuação.

Discorre sobre os princípios da segurança jurídica, da ampla defesa e do contraditório e afirma que, por força desses primados, juridicamente consagrados, o Estado apenas está autorizado a restringir ou delimitar o patrimônio particular do contribuinte, apresentando sua pretensão com confiabilidade, clareza, razoabilidade e transparência, oportunizando ao administrado, por consequência, o correlato direito à ampla defesa e ao contraditório.

Diz que no caso em apreço se constata flagrante descumprimento aos aludidos princípios, na medida em que ao autuado teve contra si lavrado um auto de infração, cujos elementos não determinam, com clareza e segurança, a suposta base de cálculo do imposto, uma vez que a autuação foi lavrada considerando, também, notas fiscais relacionadas em outro auto de infração (PAF 108580.0010/11-0 - RÓTULA METALÚRGICA LTDA), privando-lhe, por consequência, de exercer o seu pleno direito de defesa, em ofensa ao art. 5º, LV, CF/88. Conclui que o auto de infração é nulo de pleno direito, gerando grave incerteza e insegurança jurídica, nos termos do art. 18, RPAF/BA.

Nos argumentos de mérito, apresenta um breve relato das duas empresas fiscalizadas. Referente à RÓTULA METALÚRGICA LTDA diz que foi fundada em 1989, fruto do sonho de um engenheiro mecânico de desenvolver no Estado da Bahia uma empresa voltada para o segmento da metalúrgica, mais precisamente do setor de construção civil com a utilização de estruturas metálicas.

Diz que no início atuava em obras de pequeno porte, beneficiando estruturas metálicas para atender a projetos específicos de construção de postos de gasolina, de placas publicitárias, além de estruturas para toldos e escadarias metálicas feitas sob encomenda. Com passar do tempo, aumentou o porte das obras e atualmente é uma empresa capaz das mais variadas e avançadas soluções de engenharia aplicada à metalurgia, atuando na construção de edifícios de andares múltiplos, sistemas de pisos e coberturas, pontes, viadutos, passarelas e em obras especiais de estruturas geométricas complexas, sempre atendendo a projetos específicos contratados por seus clientes.

Isso lhe deu projeção e permitiu atuar em obras de repercussão no Estado da Bahia, tais como: reforma do Aeroporto Internacional Deputado Luiz Eduardo Magalhães, a construção do Salvador Shopping, do Aeroclube Plaza Show, do Wet'n Wild, da Estação de Brotas do Metrô, do Complexo Hoteleiro de Sauípe, das Faculdades Jorge Amado, ampliação do Hospital Português, dentre outros.

Completa que na maioria dos projetos, os clientes exigiam que fosse realizada a montagem das estruturas metálicas beneficiadas. Para atender essa demanda, os sócios resolveram criar a RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGENS LTDA. Em resumo, a RÓTULA METALÚRGICA LTDA realiza o

beneficiamento das estruturas metálicas, ao passo que a RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGENS LTDA, a autuada, como o próprio nome já sugere, fica responsável pela montagem dessas estruturas, no local da obra. Observa que embora sejam empresas diferentes, com objeto da autuação diferente, as atividades são complementares, considerando o serviço como um todo.

Esclareceu ainda que nem todas as obras têm participação de ambas as empresas. Isso porque há casos em que os clientes contratam apenas a RÓTULA METALÚRGICA LTDA. para beneficiar a estrutura metálica, escolhendo outra empresa para realizar a sua montagem, assim como ocorrem situações em que alguns clientes contratam a RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGENS LTDA para a montagem de estruturas beneficiadas por outras empresas.

Diz que é de suma importância para o deslinde da questão, a descrição das etapas do seu serviço de montagens de estruturas metálicas: explica que as peças metálicas (basicamente, perfis, chapas e tubos de aço) eram transportadas, em caminhões, para os locais das obras e entregues, após o beneficiamento dos materiais pela RÓTULA METALÚRGICA LTDA ou por outra empresa contratada pelos clientes tomadores.

Aduz que, nesse momento, a empresa, ora impugnante, iniciava a prestação dos seus serviços de montagem, parafusando, soldando e construindo as estruturas metálicas, de acordo com os projetos fornecidos pelos próprios clientes. Realizava também, retoque da pintura das peças, aplicando uma proteção anti-corrosiva específica para cada projeto, a depender da localização da obra e das condições climáticas a que estaria submetida.

Salientou que em muitos casos de parceria com a RÓTULA, o autuado realizava uma pré-montagem das estruturas, nas próprias instalações, visando conferir a existência de defeito possível de ser corrigido, antes do transporte das peças ao local das obras para montagem final. Assinala que todo o processo de montagem das estruturas metálicas realizado tinha por objetivo atender a um projeto específico, com características e peculiaridades determinadas pelos próprios clientes. Assinala que o autuado jamais realizou a venda de estruturas metálicas, como presumiu, equivocadamente, a fiscalização.

Reitera que sua atividade é de prestadora de serviços, possuindo apenas inscrição municipal, recolhendo o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (doc. 04); junta folhas de pagamento do período fiscalizado (doc. 05), a fim de comprovar que possuía funcionários contratados para a prestação dos seus serviços, tais como montadores, soldadores, pintores, encarregados etc., cujas funções são típicas da atividade de montagem de estruturas metálicas. Diz que sequer entende a autuação sobre seu faturamento, com a cobrança de ICMS sobre a sua atividade empresarial, que está inserida no âmbito de incidência do imposto municipal (ISS).

Relaciona projetos em que atuou nos anos de 2006 a 2009, citando o contratante e descrição breve dos serviços realizados. Explica que tais serviços tiveram como escopo a montagem de estruturas metálicas beneficiadas pela RÓTULA METALÚRGICA LTDA (ou por outra empresa contratada), o que pode ser verificado a partir dos contratos firmados e acostados aos autos.

Discorre sobre o sistema de repartição da competência tributária para enfatizar que a atividade desenvolvida pelo autuado é de prestação de serviço, sujeito, portanto, a incidência de ISS e não do ICMS, conforme o entendimento fiscal, no presente auto de infração.

Argui que a Constituição Federal estabeleceu o sistema de repartição da competência tributária, relativamente à espécie impostos, com base na materialidade das exações, atribuindo aos Estados (e ao Distrito Federal) a prerrogativa de instituir o ICMS, atualmente regulado, em caráter nacional, pela Lei Complementar nº 87/96. Aos Municípios (e também ao Distrito Federal), foi outorgada, no art. 156, III, a competência tributária para instituição de impostos sobre “*serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*”, possibilitando a criação, por cada ente, do ISS, cujas regras gerais estão, atualmente, previstas na Lei Complementar nº 116/2003.

Assim, a cobrança do ICMS incide sobre o ato jurídico de transferir a titularidade de uma mercadoria (ou a prestação de serviços específicos, de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, bem como sobre as importações), ao passo que o ISS incide sobre a realização de um ato jurídico por meio de um esforço humano, em cumprimento de um dever jurídico de natureza contratual. Cita a doutrina de Aires Barreto e Washington de Barros Monteiro.

Com relação à empresa autuada, diz que a sua atividade pode ser resumida como sendo de montagem de estruturas metálicas utilizadas em obras de construção civil, de acordo com projetos fornecidos pelos próprios tomadores do serviço; em outros termos, explica que a autuada, através de seus empregados, realizava serviços de furação, soldagem, parafusagem, pintura, esmerilhamento, instalação das estruturas metálicas, de acordo com os projetos fornecidos pelos clientes, com vistas a incorporá-la às obras de construção civil dos tomadores do serviço contratado. Assinala que o elemento preponderante na prestação-fim executada é típico da obrigação de fazer haja vista que envolve um esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob o regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.

Diz que o enquadramento da atividade da impugnante está previsto no item 7.02 da Lista anexa à LC 116/2003, que transcreve. Insiste que de acordo com a doutrina de Aires F. Barreto, o elemento fundamental caracterizador desta hipótese de serviço é a agregação ao solo dos produtos, peças e equipamentos, após o cumprimento da prestação pelo contratado, tornando-se bens imóveis por acessão física. Aduz que esse é o elemento que diferencia o serviço do previsto no item 14.06, já que, no segundo, não há qualquer agregação do objeto ao solo, que continua sendo considerado um bem móvel.

Pede que seja observado que os projetos e fotografias acostados aos autos (doc. 06 a 11), todas as estruturas metálicas montadas pelo autuado foram incorporadas às obras de construção civil dos tomadores do serviço, verificando-se o enquadramento da atividade desempenhada ao texto legal, notadamente o item 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Afirma que resta demonstrado que o serviço prestado é de montagem e instalação de estruturas metálicas (previsto expressamente no item 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003), sujeitando-se, portanto, à incidência do ISS, e não do ICMS, como presumiu equivocadamente a fiscalização.

Pede a nulidade dos autos ou a improcedência do auto de infração.

Às fls. 1163/1164, o autuado protocola nova manifestação, argüindo a tempestividade de suas razões, indevidamente arquivada, através processo nº 155611/2011-7. Tal registro foi cancelado e confirmou-se a tempestividade das alegações.

A Informação Fiscal é prestada por um dos Auditores responsáveis pelo procedimento fiscal, fls. 1174/11/79 (volume IV), informando que o Auto de Infração foi elaborado com base nos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte autuado, sendo que todas as notas fiscais acostadas ao PAF são exclusivamente de uma empresa prestadora de serviço, como pode ser verificado em análise das cópias constantes no PAF.

Diz que a duplicidade de notas fiscais ocorreu somente em outro auto de infração lavrado contra RÓTULA METALÚRGICA LTDA. e que o equívoco não ocorreu, no presente PAF, cuja imputação deve ser mantida na íntegra. Diz ainda que a base de cálculo da infração foi determinada pelo lançamento nota por nota, no mês da sua emissão, relacionadas na planilha recebida pelo contribuinte com a numeração de todas as notas fiscais, data da emissão, o valor da base de cálculo e o ICMS cobrado. Lembrou que as cópias de tais notas fiscais, emitidas pelo contribuinte, não se confundem.

Reitera que o presente auto de infração foi elaborado com base nos documentos fiscais emitidos pela RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGENS, cujas cópias que instruíram a exigência estão acostadas aos autos. Não existe, portanto, duplicidade ou coincidência com nota fiscal de outra empresa do mesmo proprietário.

Explica que no corpo das notas fiscais, na descrição dos serviços executados pelo autuado consta beneficiamento ou industrialização, frisando que a prestação dos serviços ocorre sempre no local, pois o “beneficiamento ocorre no próprio contribuinte, RÓTULO ENGENHARIA E MONTAGEM LTDA”, como provam as notas fiscais de entradas emitidas por empresas contratantes como Shopping Salvador e a entrega das mercadorias (insumos) se dão na RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGEM LTDA., caracterizando, portanto, a prestação de serviços com fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, sujeita ao ICMS.

Frisa que na outra empresa RÓTULA METALÚRGICA, o contribuinte utilizando a mesma descrição “beneficiamento e industrialização” em algumas notas fiscais de saídas tributa o ICMS, noutras, ao bel prazer, com o mesmo histórico de descrição de serviços, tributa o ISS. Diz que apenas uniformizou o entendimento, concluindo que, “quem beneficia e industrializa, principalmente, fora do local da obra, que é exatamente o caso em questão, está sujeito ao ICMS e jamais ao ISS”.

Diz que não precisou ir ao estabelecimento do autuado, pois os documentos apresentados pelo contribuinte e pelas empresas compradoras destes serviços e mercadorias são suficientes para o entendimento lógico da autuação.

Esclarece que não autuou o faturamento do contribuinte, como o mesmo afirmou, seja porque não tem conhecimento desse faturamento, seja porque o mesmo não tem importância nesse PAF. Diz ainda que a defesa não analisou os documentos acostados aos autos, nem se reporta sobre a descrição contida nas notas fiscais de saídas do autuado, cujas cópias estão acostadas no PAF.

Estranha a alegação de cerceamento de defesa por falta de clareza na base de cálculo, uma vez que consta na planilha todas as notas fiscais de saídas, a descrição de beneficiamento e industrialização, além das cópias documentos acostados. Acrescenta que, em havendo erro, errou quem emitiu as notas fiscais, que não soube descrever a atividade “vendida” naquelas notas. Os fatos descritos indicam que houve omissão de recolhimento do ICMS, devido em função de operação de mercadorias tributadas como não tributadas.

Na alegação que a atividade da empresa está elencada no Anexo I, RICMS/BA, afirma que o autuado esqueceu que fornece mercadorias e estas também são produzidas fora do local da obra, conforme se comprova nas notas fiscais de entradas como aço, ferro e outras que se destinam à ROTULA ENGENHARIA E MONTAGEM LTDA para transformação e agregar valor. Finaliza pela procedência da autuação.

Na assentada do julgamento do dia 10.07.12, o PAF é convertido em diligências, após a sustentação oral dos sócios do estabelecimento autuado de que é na RÓTULA METALÚRGICA LTDA onde ocorrem as operações de beneficiamentos das estruturas metálicas e que a descrição existente no corpo das notas fiscais emitidas pela empresa autuada “*serviço de fabricação de estrutura metálica executada em nossa sede*” ocorreu apenas em virtude de uma exigência dos contratantes, mas que, efetivamente, labora nos locais de prestação dos serviços. Afirmando ainda os patronos do autuado que o estabelecimento mantém uma pequena oficina, que não recebe qualquer mercadoria, ferro ou aço para industrialização, conforme consta dos autos.

Objetivando apurar a verdade material, a diligência designada estabelece que seja a intimação o sujeito passivo para que apresente provas materiais de que a fabricação das estruturas não foram elaboradas em sua sede, demonstrando a origem de cada serviço discriminado nas notas fiscais que sustentam o demonstrativo fiscal.

O Parecer ASTEC nº 129/2012, acostado aos autos às fls. 1186/1191 (volume V) destaca a visita in loco à sede do estabelecimento autuado, composto de pequenas salas com escritório e de galpão que permite a entrada de caminhões; relata o diligenciador que ao indagar alguns funcionários que “carregavam” 2 veículos com equipamentos, afirmaram que o galpão estava quase vazio porque os equipamentos ficam alocados nos locais de prestação de serviços. Foram tiradas fotografias do local e anexadas aos autos.

Explicaram ainda os funcionários que o galpão serve de depósito para materiais entre um e outro serviço e que os maquinários são estruturas pesadas, fixadas ao solo em plataforma e que se encontram na sede da RÓTULA METALÚRGICA LTDA, onde são guardados os seus livros e documentos fiscais. Explicaram, enfim, que RÓTULA ENGENHARIA não tem inscrição estadual por ser contribuinte do ISS e não do ICMS.

Na sede da RÓTULA METALÚRGICA LTDA, para onde se dirigiu, em seguida, o preposto do Fisco, foram identificados maquinários, além do registro contábil do ativo imobilizado, expressando um valor diferenciado em relação à empresa de Engenharia. Percebeu, no local, o trabalho de aproximadamente 100 pessoas, que trabalham diurna e noturnamente, a depender dos prazos para entrega das obras; verificou que as duas empresas empregam em torno de 230 pessoas para atender obras, inclusive fora do Estado, tais como: Estádio do Castelão, em Fortaleza e Shopping Ponta Negra, em Manaus.

Foram apuradas as entradas de materiais na RÓTULA METALÚRGICA LTDA, assim como remessa dos próprios clientes para fabricação. Contudo, não foi possível identificar perfeita sincronização entre a respectiva nota fiscal das peças fabricadas para a montagem e a conseqüente emissão da nota fiscal de serviço correspondente pela empresa RÓTULA ENGENHARIA. A falta de sintonia se deve ao fato de que, muitas das vezes, a nota fiscal de serviço somente é emitida no final da obra ou em cumprimento parcial da execução.

Traz ainda o citado Parecer a explicação do autuado que o SINTEGRA e CFAMT podem comprovar que a RÓTULA ENGENHARIA jamais adquiriu insumos para a fabricação ou beneficiamento (perfis e chapas metálicas), podendo ainda ser verificado junto à Gerdau e Arcelormittal, principais fornecedores da RÓTULA METALÚRGICA LTDA. Afirma que apresentou contrato de Prestação de Serviço da RÓTULA ENGENHARIA e contrato de fornecimento de material com a RÓTULA METALÚRGICA LTDA face às empresas Norberto Odebrecht e Salvador Shopping (DOC 03 e 04).

Destacou as notas fiscais 01900, 01919 e 01950 (fls. 1495/97) discriminando o perfil HA572 GR50 – *“industrialização dos materiais recebidos da GERDAU AÇOMINAS, que ora estamos devolvendo devidamente industrializado e transformado em estruturas metálicas pré-fabricadas”*, devidamente tributadas pelo ICMS; diz que foi possível encontrar notas fiscais de serviços emitidas pela RÓTULA ENGENHARIA para o mesmo shopping, a exemplo das notas fiscais nº 0099 (fl. 74), 450 (fl. 180) e nota fiscal nº 428 (fl. 189), todas tributadas pelo ISS, com a seguinte discriminação: *“serviço de fabricação de perfis metálicos executados em nossas instalações não cabendo retenção de INSS na fonte”*. Salienta que as notas fiscais de serviço foram emitidas para o Shopping Salvador, nos exercícios de 2006 e em 2008 (vigência do contrato).

Assinala a evidência de que as notas fiscais de serviço emitidas pela RÓTULA ENGENHARIA, que estão acostadas aos autos como prova do fornecimento de material junto com a prestação dos serviços e que, segundo os autuantes, deveriam ser tributadas também pelo ICMS, coincidem com o período das notas fiscais emitidas pela RÓTULA METALÚRGICA LTDA para o mesmo destinatário, compreendendo o mesmo período dos contratos da prestação de serviços. No caso das notas fiscais 01900 (fl. 1495) e a nota fiscal 0099, ambas foram emitidas na mesma data, em 18.09.06, o que não ocorre comumente. Diz que também, o valor do ativo imobilizado registrado na RÓTULA METALÚRGICA é maior do que o valor registrado na RÓTULA ENGENHARIA.

Consultou aos sistemas de controle de mercadorias (CFAMT) constatando que a RÓTULA METALÚRGICA LTDA possui razoável movimento, chegando a R\$ 2.000.000,00, (fls. 1274/78), na RÓTULA ENGENHARIA, não se observou qualquer nota fiscal nos registros do CFAMT. No sistema de pagamento de ICMS, expressivos valores foram feitos pela RÓTULA METALÚRGICA LTDA (R\$ 749.611,25, em 2007), fls. 1269/73. Constam pagamentos mensais em valor maior que o exigido no auto de infração, a exemplo do mês de fevereiro de 2006 com recolhimento de R\$ 86.075,03 e no auto de infração, R\$ 68.464,16.

Conclui o parecer aduzindo que o impugnante sequer possui livros fiscais, não consta aquisição de mercadorias ou insumos no sistema CFAMT, inexistência de maquinários pesados, apenas algumas ferramentas destinadas à montagem de peças. Em contrário, a RÓTULA METALÚRGICA LTDA dispõe de estrutura compatível à fabricação de peças, além do registro de documentação.

As demais observações, comprovadas pela visita in loco, os contratos de prestação de serviço e fornecimento de materiais firmados pelas duas empresas com o mesmo cliente mostram a simbiose das operações, havendo notas fiscais de remessa de material e de prestação de serviços, no mesmo período, inclusive, na mesma data. Diz o parecerista que apenas deixa de proceder ao novo demonstrativo para não interferir na decisão de mérito.

Consta às fls. 1320/1329, manifestação do autuado sobre a diligência fiscal, através de seu advogado, arguindo que muito embora as empresas RÓTULA METALÚRGICA LTDA e RÓTULA ENGENHARIA pertençam aos mesmos sócios, os objetos de atuações são completamente distintos. Diz que RÓTULA METALÚRGICA LTDA possui um galpão com máquinas e equipamentos onde recebe os perfis metálicos de seus clientes, chapas e tubos de aço e, após processo de beneficiamento (corte, perfuração, esmerilhamento, jateamento e aplicação de camada anti corrosiva), sempre de acordo com as especificações dos projetos fornecidos pelos clientes, tais peças são transportadas e entregues nos locais das obras. Explica que a partir desse momento, se inicia a prestação dos serviços pela RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGEM, a empresa ora autuada, que realiza a montagem e instalação das estruturas metálicas, nos locais das obras dos clientes. Faz a juntada de fotografias para ilustrar o fato.

Reitera a questão dos maquinários, a forma de contratação das duas empresas, no sentido de evidenciar que as empresas são distintas. Enfatiza que a atividade da autuada, caracterizada por uma obrigação de fazer, é, claramente, de uma prestadora de serviço, razão pela qual, possui apenas inscrição municipal, recolhendo o imposto sobre serviços de qualquer natureza. Junta, inclusive, cópias de sua folha de pagamento de pessoal, comprovando que seus funcionários exercem funções típicas de montagem de estruturas metálicas. Atividade que se enquadra no item 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Conclui não entender da lavratura do presente auto de infração, que incluiu praticamente todo seu faturamento e exigindo ICMS sobre sua atividade empresarial.

Acostados ao presente Parecer, documentos fiscais, fotografias, contratos, comprovantes de pagamentos, extratos, copias de livros fiscais, demais documentos que o embasam.

Intimado para conhecer do resultado da diligência retro mencionada (fl. 1436), o autuado volta a manifestar-se, às fls. 1429/1452 (volume V), faz uma síntese da questão, reiterando que a atividade empresarial que desenvolve se trata de montagem de estruturas metálicas utilizados em obra de construção civil, de acordo com projetos fornecidos pelos próprios tomadores de serviço e que se enquadra no item 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Questiona a forma de lavratura do presente auto de infração, que o Fisco na investigou os fatos, no caso concreto, restringindo-se apenas aos documentos fiscais, sem levar em consideração a demonstração de que não produz ou beneficia estruturas metálicas.

Apresenta a sua análise acerca do Parecer ASTEC 129/12, reiterando o pedido de improcedência da autuação. Os Auditores Fiscais, igualmente intimados do resultado da diligência, informam que já se pronunciaram sobre o Auto de Infração. Preposto Técnico do autuado pede vista dos autos, à fl. 1458.

VOTO

Lavrado o presente Auto de Infração, no valor de R\$5.724.149,47, para constituir crédito tributário, sob a acusação da apuração de operação com mercadoria tributada, registrada pelo autuado como não tributada, considerando que os Auditores Fiscais constataram um estabelecimento sem inscrição

no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia prestando serviço de fabricação de estrutura metálica executado nas suas instalações, sem recolhimento do ICMS.

Cumpre, antes, examinar a arguição de nulidade suscitada pelo impugnante, sob o argumento de que houve insegurança na base de cálculo do imposto exigido, uma vez que diversas notas fiscais que compuseram a base de cálculo do presente Auto de Infração, constam também de outro processo fiscal, lavrado contra RÓTULA METALÚRGICA LTDA - PAF 108580.0010/11-0.

Alega que houve ofensa aos princípios da segurança jurídica, da ampla defesa e do contraditório, considerando que o Estado somente está autorizado restringir o patrimônio do particular, quando sua pretensão couber confiabilidade, clareza, razoabilidade, transparência, oportunizando ao administrado pleno direito à defesa e ao contraditório.

O exame dos autos mostra que as irregularidades levadas a termo no Processo Administrativo Fiscal - PAF estão alicerçadas nos documentos anexados. Está sobrejamente demonstrado nas planilhas elaboradas pelo Fisco, o crédito tributário exigido, com a indicação das notas fiscais autuadas, data de emissão, base de cálculo, alíquota, imposto apurado, penalidades aplicadas, não havendo o que falar em falta de transparência ou nulidade do Auto de Infração.

Em contrário da exposição defensiva, os elementos juntados aos autos, determinam com clareza a base de cálculo do ICMS lançado, posto que as notas fiscais em duplicidades existiram tão somente no outro PAF nº 108580.0010/11-0 - RÓTULA METALÚRGICA LTDA, não sobrando espaço para arguição de insegurança jurídica ou agressão a qualquer outro princípio atinente aos direitos do contribuinte. O autuado pode exercer com liberdade e com os elementos de prova de que dispunha, a sua defesa; quando careceu de esclarecimentos adicionais, a autoridade julgadora de primeira instância determinou de ofício a realização de diligência, não estando o presente processo incluso em qualquer espécie de nulidade, nos termos do art. 18, RPAF/BA.

No mérito, explica o sujeito passivo que os mesmos sócios mantêm as duas empresas: A RÓTULA METALÚRGICA LTDA, que beneficia as estruturas metálicas e a autuado, RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGEM LTDA, que executa a montagem dessas estruturas, assinalando que apesar de complementares, as atividades são específicas e peculiares.

Completa que o estabelecimento autuado dispõe de avançada solução de engenharia aplicada a metalurgia, conquistou mercado, realiza grandes obras, que lhe renderam projeção e reputação no Norte e Nordeste do Brasil, tais como a reforma do aeroporto Internacional Deputado Luiz Eduardo Magalhães, a construção do Salvador Shopping, do Aeroclube Plaza Show, do Wet'n Wild, da Estação do Metrô de Brotas, do Complexo Hoteleiro de Sauípe, das Faculdades Jorge Amado, ampliação do Hospital Português, dentre outros. Afirma que, na maioria desses projetos, a clientela lhe exigia que também realizasse a montagem das estruturas metálicas beneficiadas, papel que coube a RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGEM LTDA. Conclui que não realiza vendas de estruturas metálicas, que sua atividade é de prestadora de serviço de montagem, atendendo a um projeto específico, com característica particular e determinada pelo próprio cliente, enquadrada no item 7.02 da lista anexa à LC 116/03.

Analisemos a questão que se coloca:

A repartição constitucional das competências entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios impõe que cada ente federativo possua uma esfera de competência tributária que lhe garanta fontes próprias de arrecadação, informando daí a autonomia recíproca dos Entes Federados, sob a égide da Constituição Federal.

Por outro lado, essa atribuição de competência para instituir tributos constitui também uma forma de limitação ao poder de tributar, na medida em que, ao determinar quais os impostos que podem ser exigidos por cada Ente, delimita-se o campo fático que pode servir de suporte às exações, definindo o âmbito constitucional de cada imposto.

Cada entidade tributante, então, há de manter-se nos seus exatos limites, não invadindo a competência alheia, sob pena de incidir em bitributação, que designa a incidência de impostos de pessoas jurídicas diversas sobre o mesmo fato.

As materialidades do ISS e ICMS, que tangenciam a presente lide, são distintas, cada imposto tem seu campo próprio de incidência. Na prática, no entanto, em diversas situações surgem dificuldades no enquadramento fático à respectiva hipótese normativa. Mesmo com advento da Lei Complementar 116/2003, ao invés de solução, novos conflitos emergiram.

Distinguia-se, outrora, a prestação de serviço como a atividade que se dá de maneira artesanal. O Código Civil sepultou de vez tal critério, ao reconhecer o serviço como objeto da atividade econômica empresarial, prevendo a produção, a circulação de bens e serviços como elemento essencial para a caracterização da figura do empresário. A tese econômica de que a prestação de serviço consiste na circulação de bens imateriais está sobrepujada na atual conjuntura da exploração das atividades econômicas e pelos fatos eleitos pelo legislador como aptos à incidência do ISS.

Nos termos do art. 156, III, CF 88, o âmbito constitucional do ISS compreende os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual, definidos em lei complementar. O artigo 1º, § 2º, LC 116/03 (art. 3º, V, LC 87/96) prevê a possibilidade de serviços acompanhados do fornecimento de mercadorias.

Por sua vez, o ICMS é um imposto que incide não somente sobre a compra e venda de mercadorias, mas também sobre prestações de serviços específicos. O art. 155, § 2º, IX, b, CF 88 determina que o ICMS incidirá sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios.

Antes tais pressupostos legais, temos, no caso concreto, as razões do autuado de que presta serviços de montagem de estruturas metálicas beneficiadas pela RÓTULA METALURGICA, empresa do seu grupo econômico, ou por outra empresa, contratada pelos clientes, a partir de projetos fornecidos pelos tomadores e que as atividades do estabelecimento autuado devem ser tributadas pelo ISS e não pelo ICMS.

Verifico dos exames das notas fiscais de serviços acostada aos autos, emitidas pelo autuado, a discriminação dos serviços: *“fabricação de estrutura metálica executada em nossas instalações”*. Além disso, no corpo do documento fiscal, a expressão que os serviços foram executados na sede da empresa. A explicação do autuado é no sentido de que tal expressão decorre da exigência dos seus contratantes. Observo, por outro lado, que o art. 149 da Instrução Normativa 971/2009, VI, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, estabelece que não se aplicará a retenção do INSS FONTE à empreitada realizada nas dependências da contratada.

Em face da ausência de lógica entre a descrição contida nas notas fiscais emitidas pela RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGENS LTDA e as razões de defesa apresentadas pelo autuado, o PAF foi convertido em diligência, a fim de esclarecer a efetiva atividade desenvolvida pelo autuado.

Nesse sentido, o Parecer ASTEC 129/12 foi elucidativo, enfatizando que o estabelecimento autuado não realiza efetivamente a fabricação e o beneficiamento das estruturas metálicas, conforme constam dos documentos “nota fiscal fatura de serviços”, emitidos pelo estabelecimento autuado, o que levou ao Fisco estadual interpretar pela incidência do ICMS.

A pesquisa da diligência foi realizada fisicamente no local onde funciona o estabelecimento autuado, não detectando a presença do “chão de fábricas”, de maquinários para realizar a modificação dos perfis e beneficiamento de estruturas metálicas. O preposto do Fisco, encarregado da diligência, visitou também a RÓTULA METALÚRGICA LTDA, constatando no galpão, a presença de máquinas, equipamentos pesados, fixados no solo, estoque de materiais utilizados, identificados, inclusive, nos registros contábeis dessa empresa.

Em pesquisa aos sistemas do CFAMT e SINTEGRA, da própria Secretaria da Fazenda, restou confirmado que o autuado não efetuou compras dos insumos ou materiais necessários para o

benefício das estruturas, objeto do presente auto de infração. Os próprios contratos de prestação de serviços, acostados aos autos (fls. 1353/1433) firmam com a RÓTULA METALÚRGICA LTDA o beneficiamento de materiais e o transporte até o local da obra e a RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGENS LTDA, o objeto do contrato de prestação de serviço é a montagem e lançamento de perfis metálicos para a composição das obras; furação, montagem, soldagem, pintura, instalações de construções metálicas diversas, com materiais fornecidos pelos contratantes.

Sintetiza, enfim, o estabelecimento autuado, RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGENS LTDA, que presta serviços de instalação e montagem de estruturas metálicas, estando, pois, a sua atividade enquadrada no item 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, sujeita à incidência exclusiva do ISS e não do ICMS, como pretende o Fisco.

Conforme se pode extrair da Lei Complementar nº 116/2003, que descreve as hipóteses de incidência dos serviços prestados, limitando a atuação tributária municipal, no tocante aos serviços do subitem 7.02 da Lista de Serviços, abaixo descrito, haverá incidência do ISS sobre a mão de obra e de ICMS sobre o material fornecido:

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Apóia-se, nesse quesito, a tese do autuado. É também o entendimento dominante, inclusive da jurisprudência, haja vista a Súmula nº 167 do Superior Tribunal de Justiça.

As obras de instalação e montagem de unidades industriais e de estruturas em geral (madeira, metálicas ou de concreto armado), são assentadas ao solo ou fixadas em edificações e consideradas espécies do gênero construção civil. Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes (Doutrina e prática de ISS, Editora Revista dos Tribunais – SP, 1984), o que caracteriza o perfil de tais obras como categoria de construção civil é o fato de a operação fixar algo ao solo e ser efetuado fora do estabelecimento industrial.

No caso concreto, constatou-se que a RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGENS LTDA., na qualidade de prestador de serviços adquiriu bens de terceiros para emprego na obra contratada, ficando sujeita apenas ao ISS. Incidiria na obrigação de pagar ICMS, todavia, se provado o fornecimento pela própria RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGENS, de mercadorias fora do local da obra, o que não ocorre na presente lide.

Sabe-se que o contribuinte para atingir o resultado econômico pretendido, está habilitado livremente na escolha do arcabouço negocial que melhor lhe aprouver para reduzir custos e otimizar lucros. É lícito, portanto, as decisões que objetivem reestruturação dos negócios empresariais e, segundo o próprio Texto Constitucional, que prestigia o direito de propriedade (art. 5º, XXII), a livre iniciativa e o exercício de qualquer atividade econômica (art. 170), devendo mesmo o administrador empregar todos os recursos para atingir aos objetivos da empresa, sendo-lhe autorizado estruturar-se de forma que o exercício de suas atividades seja menos oneroso.

Competindo, em contrapartida, à autoridade tributária lançar de ofício, caso o particular, no desenvolvimento de suas atividades negociais, pratique atos simulados, com vista a evitar ou mitigar a aplicação da norma tributária ou quando incorra em simulação para atrair vantagem ou benefício ilícito, que não teria direito, o que não ocorre, no caso concreto, de acordo com todo o exposto e o conteúdo das diversas provas acostadas no PAF, em debate.

A propósito, constato que o Processo Administrativo Fiscal – PAF nº 108580.0010/11-0, lavrado anteriormente, contra a RÓTULA METALÚRGICA LTDA, a outra empresa do mesmo grupo empresarial, discutida no presente Auto de Infração, foi declarado nulo, através do acórdão JF 0081-02/12, (confirmado pelo ACÓRDÃO CJF Nº 0006-13/12), uma vez que foram consideradas, de forma

acumulada, na apuração do ICMS exigido naquele PAF, as notas fiscais emitidas pela RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGENS LTDA.

Conforme consta da aludida decisão, a nulidade teve como fulcro, o fato de que a autuação em desfavor da RÓTULA METALÚRGICA LTDA (CNPJ 33.871.336/0001-89) foi baseada em documentos fiscais emitidos pela RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGENS LTDA (CNPJ 083.205.074/0001-84), considerando que documentos fiscais estranhos ao estabelecimento fiscalizado, não lhe pode emprestar certeza quanto à ocorrência da infração e nem quanto ao montante devido, o que definiu a nulidade daquele Auto de Infração nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF/99.

Independente da lide debatida no presente Auto de Infração, não ser colhida pela nulidade, o que autorizaria à autoridade que a decretou, representar pela repetição dos atos, a salvo de falhas (art. 21, RPAF/BA), entende que também no caso presente, improcedente a exigência fiscal, pela ausência do fato gerador da obrigação de pagar o ICMS exigido, cabível a esse órgão julgador representar à autoridade fiscal do domicílio do contribuinte autuado, na avaliação da necessidade da fiscalização conjunta dos dois estabelecimentos em questão. Em face ao todo o exposto, sou pela IMPROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108580.0602/11-5**, lavrado contra **RÓTULA ENGENHARIA E MONTAGENS LTDA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de Junho de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERA LIMA IRMÃO - JULGADOR