

PROCESSO - A. I. Nº 299326.0305/08-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CEGELEC LTDA.
RECORRIDOS - CEGELEC LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO- Acórdão 4ª JJF nº 0251-04/09
ORIGEM - INFAC INDÚSTRIA
INTERNET - 19/08/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0218-11/14

EMENTA. ICMS. 1. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. USUÁRIO DE SISTEMA ELETRÔNICO DE PROCESSAMENTO DE DADOS. FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS AO FISCO MEDIANTE INTIMAÇÃO. ARQUIVOS ENTREGUES COM INCONSISTÊNCIAS. MULTA. Em se tratando de intimação para correção de inconsistências verificadas em arquivo magnético, deverá ser fornecida ao contribuinte Listagem Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas. Procedimento não empregado pelo autuante. Infração nula. Mantida a Decisão recorrida. 2. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENGENHARIA, PROJETOS, MONTAGEM, MANUTENÇÃO E OUTROS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO RELATIVO ÀS MERCADORIAS PRODUZIDAS FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Procede em parte a imputação conforme os valores apurados diante do exame das provas carreadas, reduziu-se a acusação fiscal. Assiste razão o sujeito passivo, pois os materiais não foram produzidos fora do local da prestação do serviço do autuado, tendo o conjunto probatório de que não houve a fabricação de material onde prestou o serviço. Corrobora que os materiais foram adquiridos sendo consumidor final do produto, conforme o item 7.2, do item 7 da Lista contida na LC 116/2003. A diligência verificou a consecução das atividades e reduziu o débito. Infração parcialmente caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Consta dos autos Recurso de Ofício e Recurso Voluntário sendo este apresentado em insurgência ao acórdão em referência que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração lavrado em 30/09/2008 para exigir ICMS no valor de R\$ 218.570,13, acrescido de multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$ 321.947,06, sendo objeto as seguintes infrações:

3- Fornecimento de informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, requeridos mediante intimação, com omissão de operações ou prestações, ficando o valor da multa limitado a 1% do total das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a mesma sobre o valor das operações ou prestações omitidas. Está dito que os arquivos magnéticos foram entregues sem os registros de identificação das mercadorias, conforme exige o Convênio ICMS 57/95 e também não conferem com os dados contidos nos livros fiscais (Registros de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS). Falha sistemática detectada em todos os arquivos relativos aos exercícios de 2003 a 2006. Penalidade por descumprimento de obrigação acessória de 1%, no valor de R\$ 321.487,06, prevista no art. 42, XIII-A, "f" da Lei nº 7.014/96.

4- *Falta de recolhimento do imposto relativo ao fornecimento de mercadorias com prestação de serviço não compreendidas na competência tributária do município. Está registrado no corpo do Auto de Infração que o autuado não destaca, em suas notas fiscais, as mercadorias aplicadas em seus serviços. Desta forma, não sofrem a tributação do ICMS, embora não estejam compreendidas na competência tributária municipal. O contribuinte não teria atendido intimação feita para informar as peças aplicadas nos serviços executados para outras empresas e também não informou as mercadorias que deram entrada no estabelecimento. Foi feito levantamento para quantificar tais entradas através da manipulação de cada nota fiscal. Como a empresa não informou o inventário inicial do período fiscalizado e nem o final, foi considerado que toda mercadoria que entrou foi utilizada na prestação de serviços. Uma vez que o objeto principal do sujeito passivo é a prestação de serviços, e não a comercialização, considerou-se como preço de saída o mesmo preço de entrada, a uma alíquota de 17%. Valor exigido de R\$ 218.164,70. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96.*

O autuado defendeu-se às fls. 568 a 585. A informação fiscal foi prestada às fls. 1.295 a 1.300. A 4ª JJF decidiu o contencioso nestes termos, *verbis*:

“Fica rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado relativa à infração 04. Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com a indicação dos demonstrativos e relatórios, bem como de seus dados e cálculos, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infração imputados.

De idêntica forma, não se tem muito que tergiversar acerca da matéria concernente ao prazo decadencial no tocante ao ICMS, tendo em vista que este possui início no primeiro dia do exercício seguinte em que o imposto deveria ter sido lançado, quando não se tem como vislumbrar a data da ocorrência do fato gerador (art. 173, inciso I do CTN) e da data do respectivo fato quando se puder determiná-la (art. 150, § 4º do CTN). Porém, é de bom alvitre ressaltar que o art. 150, parágrafo 4º do CTN confere à lei competência para fixar prazo de homologação, o que no Estado da Bahia foi feito no art. 28 da Lei 3.956/81 (COTEB), que no seu parágrafo 1º determina que a contagem se dá a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, com dispositivo correspondente no art. 90 do RICMS/BA. Por conseguinte, fica rejeitada a preliminar de decadência suscitada.

Não há lide referente às infrações 01 e 02 deste Auto de Infração. Assim, as mesmas não serão objeto de julgamento. Mantidas as infrações.

Na infração 03 é aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória por fornecimento de informações através de arquivos magnéticos, requeridos mediante intimação, com omissão de operações ou prestações, com o valor da multa limitado a 1% do total das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a mesma sobre o valor das operações ou prestações omitidas. O autuante afirma que os arquivos magnéticos foram entregues sem os registros de identificação das mercadorias, conforme exige o Convênio ICMS 57/95 e também não conferem com os dados contidos nos livros fiscais (Registros de Entrada, Saída e Apuração do ICMS). Falha sistemática detectada em todos os arquivos relativos aos exercícios de 2003 a 2006.

Tal exigência encontra fundamento nas Cláusulas 27ª e 28ª do Convênio ICMS 57/95 e no art. 42, XIII-A, “i” da Lei nº 7.014/96, que estabelece a penalidade de 5% (cinco por cento) do valor das entradas e saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviços tomadas e realizadas, omitidas de arquivos eletrônicos exigidos na legislação tributária, ou neles informadas com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, não podendo ser superior a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas ou sobre o valor das divergências, conforme o caso.

O Regulamento do ICMS da Bahia é claro ao determinar, no parágrafo 3º do art. 708-B, em observância às garantias fundamentais do contribuinte/cidadão constantes da Carta Constitucional, norma de observância obrigatória na atividade de dever-poder vinculado dos prepostos do Fisco, que em se tratando de intimação para correção de inconsistências verificadas em arquivo magnético, deverá ser fornecida ao contribuinte Listagem Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas.

Uma vez que a legislação faz referência a “arquivos eletrônicos exigidos”, entendo ser razoável que a exigência seja detalhadamente apresentada ao contribuinte na forma de relatório, demonstrativo ou planilha (listagem diagnóstico), em que o mesmo possa visualizar o erro que se deseja corrigir, a exemplo do RELATÓRIO SCAM de fls. 1.301 a 1.308, reiteradamente utilizado pelo Fisco em casos assemelhados a este. A afirmação contida no campo “Observações” da intimação (fl. 21) de que os arquivos magnéticos foram entregues sem os registros de identificação das mercadorias e não conferem com os livros fiscais, não anexando demonstrativo pelo fato de o problema ser sistemático, não fornece ao sujeito passivo as necessárias informações para que efetue as devidas

correções. Tal situação fere o princípio da garantia à ampla defesa, plasmado no art. 2º do RPAF/99 e reclama a nulidade da infração imputada, com fundamento no art. 18, II do mesmo Regulamento Processual.

O procedimento fiscal poderá ser renovado, observando o dispositivo do § 3º do art. 708-B do RICMS/BA.

A infração 04 diz respeito à falta de recolhimento do imposto relativo ao fornecimento de mercadorias com prestação de serviço não compreendidas na competência tributária do município. Está consignado no corpo do Auto de Infração que o autuado não destaca, em suas notas fiscais, as mercadorias aplicadas em seus serviços. Desta forma, não sofrem a tributação do ICMS, embora não estejam compreendidas na competência tributária municipal. Foi feito levantamento para quantificar as entradas destes produtos através da manipulação de cada nota fiscal. Considerou-se que toda mercadoria que entrou foi utilizada na prestação de serviços. Uma vez que o objeto principal do sujeito passivo é a prestação de serviços, e não a comercialização, foi tomado como preço de saída o mesmo preço de entrada.

O sujeito passivo pondera que suas aquisições dizem respeito a materiais de consumo e aplicação nas obras e serviços executados, equipamentos para uso próprio e componentes / peças para reparo dos mesmos. Registra que os materiais de consumo e aplicação e os componentes e peças são destinados aos equipamentos usados no serviço, e não aos equipamentos objeto do serviço.

Da análise dos elementos constantes dos autos, constato que o contribuinte apresentou planilhas indicativas da destinação de cada mercadoria objeto da autuação. Por exemplo, à fl. 814, consta que houve aquisições de parafusos diversos / outros, originados da Master Distribuidora de Parafusos e Fitas Ltda., utilizados na instalação do gerador de emergência da Petrobras P III. Todavia, nenhuma das planilhas apresentadas informa o equipamento de propriedade da prestadora de serviços a que se destinaram os produtos, a exemplo dos parafusos, não fazendo, portanto, prova contra a autuação.

O item 7.02 da Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003 determina que incide ICMS quando do fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação. O próprio autuado afirmou, em sede de impugnação, que a restauração pode ser feita nas instalações do cliente ou da impugnante. Não conseguiu, com suas planilhas, provar a alegada destinação dos produtos, de que seriam para uso nos equipamentos utilizados na prestação de serviços, e não nos equipamentos objeto dos serviços. O que se listou nas mencionadas planilhas foram os nomes dos bens destinatários dos serviços (equipamentos fim), sem qualquer referência aos equipamentos meio. O autuado não atendeu intimação para informar as peças aplicadas nos serviços executados para outras empresas e também não informou as mercadorias que deram entrada no estabelecimento. Outrossim, não informou o inventário inicial do período fiscalizado e nem o final. É natural conceber que uma prestadora de serviço de tamanha complexidade seja detentora da informação de para quais dos seus bens foram destinados os produtos, já que sabe para quais bens dos clientes foram destinados os serviços onde os produtos foram usados, conforme explicitado nas planilhas. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária (art. 142 do RPAF/99). Infração caracterizada.

No tocante ao pedido de compensação, não é este o instrumento processual adequado para sua apreciação.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$ 219.030,13, sendo que os valores já pagos devem ser homologados.

Ao final do voto, a Junta recorre de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99.

Irresignado, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário, destacando que o AI em tela lhe exige ICMS, no montante de R\$ 218.570,13,e mais multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$ 321.947,06, pelas seguintes irregularidades: (i) falta de recolhimento do imposto informado em DMA; (ii) falta de escrituração do livro Registro de Apuração do ICMS de acordo com as normas regulamentares; (iii) fornecimento de informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, com omissão de operações ou prestações e; (iv) falta de recolhimento do imposto relativo ao fornecimento de mercadorias com prestação de serviços.

Em sede de preliminar, invoca a nulidade do julgamento por cerceamento de defesa. Diz que, conforme expôs que se trata de uma empresa prestadora de serviços de engenharia e realiza, na sua filial de Camaçari/BA, serviços de elaboração de projetos, instalação, montagem, assistência técnica e demais serviços relacionados a máquinas e equipamentos, assim como manutenção de equipamentos e de plantas industriais.

E que, para a realização dos serviços prestados, emite Notas Fiscais/Faturas de Serviços, tendo em vista que não realiza atividades de produção ou revenda de mercadorias, sendo que os produtos que adquire constituem-se, em sua totalidade, materiais de escritório para uso interno, como ferramentas, equipamentos para uso próprio, os quais são materiais de aplicação e de consumo nos serviços por ela prestados, além de equipamentos de proteção individual (EPIs) usados por seus funcionários na prestação dos referidos serviços, e ainda componentes (partes e peças) para seus equipamentos.

Afirma que para cumprir suas atividades e prestar seus serviços, adquiriu materiais de consumo e de aplicação nessas obras, bem como componentes para máquinas e equipamentos de propriedade do recorrente, além de componentes de equipamentos de sua oficina (tornos, fresa, lixadeiras, máquinas de solda e outros), os quais não podem ser considerados como partes e peças por si fornecidas aos seus clientes, como quer a fiscalização, e que apesar dos esclarecimentos prestados, foi autuada como contribuinte do ICMS.

Menciona que em sede de impugnação acostou todas as notas fiscais de serviço, como também as notas fiscais e a relação com todos os produtos utilizados, não apenas em seu consumo próprio, como ainda daqueles utilizados na prestação de seu serviço, a demonstrar a inexistência de produção e revenda de mercadorias , e os erros materiais cometidos pelo autuante na lavratura do lançamento de ofício em discussão.

Pontua que, a despeito da demonstração detalhada e juntada das NF's de aquisição dos materiais e das notas/faturas dos serviços prestados, a comprovar o valor de aquisição do material, a JJJF não apreciou toda a prova juntada de forma a lhe garantir a ampla defesa e o contraditório constitucionalmente previstos, pois se tivesse sido feita mera análise comparativa entre os valores lançados pelo autuante e os constantes das NF's juntadas, teria sido verificado a existência dos erros materiais contidos no levantamento fiscal conforme planilha que apresentou na oportunidade e que não foi apreciada.

Exemplifica os valores apontados na Nota Fiscal nº 18.869 de 2003. Por meio desta NF, foram adquiridas do fornecedor Conferol - Coml de Ferramentas e Prods. Indust. Ltda. 2 (duas) peças de laço 7/8 x 3mt. (vide NF juntada aos autos), mas que, no entanto, o preposto fiscal lhe autuou com base em 2.000 (duas mil) peças, o que entende ser patente o erro material cometido no momento da autuação neste caso e em todos os demais apontados na planilha 1 anexa, sobre o que diz não ter a Junta se manifestado, a gerar cerceamento do direito de defesa e a necessidade de decretação da nulidade e reforma da Decisão proferida.

Aduz que houve além dos erros materiais, erros de apreciação, pois não obstante os erros materiais apontados já serem suficientes à nulidade da Decisão proferida, destaca que restou devidamente demonstrado por meio das notas e planilhas juntadas, sem ingressar na discussão da comprovação da destinação dos produtos, que diversos dos materiais constantes das NF's foram, pela própria natureza destes, comprados para uso próprio e não para as obras realizadas nos clientes e que, portanto, uma análise perfunctória das NF's consideradas pelo Fiscal na autuação, pode se verificar que diversos desses materiais são por si utilizados em sua unidade; outros são utilizados para prestação de seus serviços e outros ainda consubstaciam-se em bens locados de terceiros e não de bens adquiridos. E que para comprovar, que acosta a planilha 2 (resumo da planilha anteriormente juntada), a demonstrar a tributação de bens não abrangidos pela incidência do tributo em questão, tais como equipamentos de proteção, bens locados de terceiros entre outros.

Exemplifica mais uma vez citando a Nota Fiscal nº 68.095 de 2003, emitida pelo fornecedor Protefil Proteção e Ferramentas Industriais Ltda. Da referida nota, segundo o fiscal, deveria ser tributado o respirador 7200-s. Contudo, a toda evidência, referido produto foi adquirido pelo recorrente, por sua própria natureza, para uso próprio, de seus funcionários, na prestação dos serviços para os quais foi contratada e não para revenda. Não pode, portanto, ser tributado, pois não se encontra materializado o fato imponível do tributo estadual.

Conclui que a não-apreciação destes documentos e dos fatos, por si só, também são suficientes à reforma da Decisão com base no cerceamento do seu direito de defesa.

Pontua que pode-se verificar das notas juntadas com a impugnação e da planilha 3 anexa ao recurso, que todos os materiais apontados nessas notas foram utilizados nas obras para as quais o recorrente foi contratado, ou seja, como materiais indispensáveis à realização de sua prestação de serviços, não podendo embasar a cobrança do imposto estadual.

Afirma existirem diversos equívocos e que a Decisão de base deve ser reformada, a fim de não perpetrar tal injustiça. Transcreve ementa do CONSEF acerca da nulidade

Por força do princípio da eventualidade, adentra no mérito relacionando as infrações, e quanto à a falta de recolhimento do imposto – não-incidência do imposto estadual, que se trata de empresa prestadora de serviços de engenharia e realiza, na sua filial de Camaçari/BA, serviços de elaboração de projetos, instalação, montagem, assistência técnica e demais serviços relacionados a máquinas e equipamentos, assim como manutenção de equipamentos e de plantas industriais.

Diz que os serviços de montagens industriais se caracterizam como construção civil, porquanto as estruturas e sistemas elétricos ou mecânicos por si montados se tornam parte integrante das plantas industriais a que se destinam, permanecendo assim agregados ao solo.

Acrescenta que a execução de obras de construção civil estão previstas nos itens 32 a 34 da Lista de Serviços Anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, com redação dada pela Lei Complementar nº 56/87, que transcreveu :

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

Idem, no mesmo sentido, o disposto no art. 2º, Inc IX, Alínea “A”, Item 1, do Decreto nº 6.284/97 do RICMS-BA, que reproduziu:

Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

IX - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, em que, por indicação expressa de lei complementar, o fornecimento de materiais se sujeitar à incidência do ICMS, a saber (Anexo 1):

a) fornecimento, pelo prestador do serviço, de mercadoria por ele produzida fora do local da prestação do serviço;

I - nos casos de execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, de obras hidráulicas e de outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços ou obras auxiliares ou complementares

Estabelece ainda, o RICMS/97 em seu artigo 540, na Seção I, do Capítulo XXXVIII:

Art. 540. Considera-se empresa de construção civil, para fins de inscrição e cumprimento das demais obrigações fiscais previstas neste Regulamento, toda pessoa física ou jurídica que executar obras de construção civil, efetuando a circulação de mercadorias em seu próprio nome ou no de terceiro.

§ 1º Entendem-se por obras de construção civil, dentre outras, as adiante relacionadas, quando decorrentes de obras de engenharia civil:

I - construção, demolição, reforma ou reparação de prédios ou de outras edificações;

VIII - execução de obras de montagem e construção de estruturas em geral;

Adiante, afirma que, em princípio, as atividades de construção civil estariam sujeitas exclusivamente ao ISS, salvo o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador fora do local da obra, sujeita ao ICMS, mas que, contudo, se a Construtora produzir mercadoria fora do canteiro de obra, tornar-se-á também contribuinte do ICMS. Se aplicar na obra exclusivamente material adquirido de terceiros, será apenas contribuinte do ISS.

Destaca que, pela análise da legislação supra referida, as atividades de construção civil, inclusive as atividades auxiliares e complementares, realizadas mediante contrato de empreitada ou de subempreitada, estão fora do campo de incidência do ICMS, inclusive com determinação expressa do artigo 542, da Seção II, do Capítulo XXXVIII do RICMS/97, que reproduziu e passou a fazê-lo para melhor compreensão da tese recursal:

Art. 542. Não incide o ICMS nas seguintes situações:

- I - execução de obra por administração, sem fornecimento de material pelo prestador do serviço;*
- II - fornecimento de material adquirido de terceiro pelo empreiteiro ou subempreiteiro para aplicação nas construções, obras ou serviços contratados;*
- III - movimentação do material a que se refere o inciso anterior entre estabelecimentos do mesmo titular, entre estes e a obra ou de uma para outra obra;*
- IV - saída de máquina, veículo, ferramenta ou utensílio para prestação de serviço em obra, desde que devam retornar ao estabelecimento de origem.*
- V - saída de materiais, inclusive sobras e resíduos decorrentes da obra executada, ou de demolição, mesmo quando remetidos a terceiros, quando não houver expressão econômica*

Com lastro nesses dispositivos, afirma que não se verifica, na execução de obras de construção civil por subempreitada ou empreitada global, elemento essencial para uma perfeita conformação do critério material, fundamental à caracterização da hipótese de incidência do ICMS, através da análise do significado das expressões “operações” e “circulação de mercadorias”, justamente porque esse tipo de atividade caracteriza uma obrigação de fazer e não uma obrigação de dar.

Cita jurisprudência, reproduzindo a ementa bem como doutrina de Aires F. Barreto neste sentido: “serviços com aplicação de material”, nos quais “a essência da atividade é o esforço humano.

Os materiais são condição de sua viabilização. Neste sentido conclui: “deveras, há serviços que requerem, como requisito de sua prestação, a aplicação de materiais, sob pena de não poderem ser prestados.” (Barreto, Aires F., ISS na Constituição e na lei / Aires F. Barreto. 2ª Ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo : Dialética, 2005, pág. 47).

Assevera que como a aplicação desses materiais é condição ou requisito da produção do serviço, sua presença integra essencialmente o próprio serviço. Dele é indissociável. Não são mercadorias porque não são bens móveis sujeitos ou destinados ao comércio. Não são coisas da espécie mercadoria, objeto de mercancia. Ao revés, são meros ingredientes, insumos, componentes, elementos integrantes do serviço. Cita doutrina.

Conclui que sempre que a prestação de serviços envolver aplicação de materiais, estes se dissolvem na própria atividade. E que não se configura, venda e compra de mercadorias, não havendo como falar-se em incidência de imposto sobre operações mercantis, como entendeu a JJF, embora seja preciso diferenciar materiais (empregados na prestação do serviço) e mercadoria, visando não confundir a incidência do ISS ou do ICMS.

Faz digressão acerca do que se trata a mercadoria, que é o “*bem comprado para revenda com lucro, ou produzido com o fito de venda*” (Geraldo Ataliba e Aliomar Baleiro, in “*ICMS sobre a importação de Bens de capital para uso do importador*”, Revista Forense, nº 250, PP. 114/148). Só incide ICMS, destarte, no caso de haver operação regulada pelo direito mercantil, tendo mercadoria por objeto. E que no caso dos materiais aplicados, não há mercadoria, não sendo vendedora de mercadorias, nem presta serviço com o fito de vender ditas mercadorias, sendo seu objetivo remunerar-se de uma atividade (esforço humano) que configura o serviço e que seu contratante busca o serviço e não os referidos materiais, permanecendo como proprietária de todos os bens levados para a obra.

Esclarece que a compra e venda mercantil é a obrigação de dar, de dar coisa certa, móvel e determinada, mediante pagamento de preço ajustado para o bem, o que, frise-se, não era a hipótese objeto da demanda, na medida em que, até o término da obra a contento, o contratante não estava obrigado a recebê-la, muito menos lhe eximia de sua obrigação com o simples

transporte das peças produzidas para o local da obra. Por fim, requer o acolhimento dos fundamentos recursais, pela improcedência integral da autuação, por ser medida da mais inteira justiça.

Instada a PGE/PROFIS, proferiu Parecer à fl. 1359 sugerindo a conversão do feito em diligência à ASTEC, o que foi deferido por esta CJF mas com remessa dos autos ao autuante que se pronunciou às fls. 1.367/1368. A Procuradoria à fl. 1367 opinou para que fosse aberta vistas ao autuado que se manifestou às fls. 1385/1393, tendo o autuante se pronunciado mais uma vez às fls. 1411/1412, sem nada mais a esclarecer.

Retornados os autos à PGE/PROFIS, opinou às fls. 1416/1417, no sentido de que não há nulidade a ser decretada. No mérito, salienta que como destacado pela JJF, que com a diligência não foi comprovado a destinação dos produtos nos equipamentos utilizados nas prestações de serviços e não nos equipamentos objeto dos serviços. E como não houve prova das alegações da defesa, que deve ser improvido o apelo do contribuinte.

Às fl. 1411 consta que esta relatora suscitou nova diligência desta vez à ASTEC para esclarecimento do quanto indagado às fls. 1362/1363, em busca da verdade material, o que foi atendido às fls. 1424/1427, que conclui pela redução do débito de R\$ 219.030,13 (fl. 1324) para R\$32.717,03, conforme os ali exposto pela diligente.

Como esclarecido, o recorrente possui como atividade principal cadastrada na SEFAZ com o código 331410 – manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para uso geral não especificados e como CNAES secundários serviços diversos como a engenharia e construção, fornecimento e gestão de recursos humanos, limpeza em prédios entre outros.

Foi também esclarecido que para atendimento da diligência verificou-se que para desempenhar atividades de montagem, manutenção e reparo em máquinas equipamentos, o sujeito passivo adquire materiais para uso e consumo do estabelecimento relacionados à fl. 1426.

Consta esclarecido que fez-se preciso a elaboração de duas planilhas, sendo a primeira contendo as notas fiscais que registram materiais adquiridos e utilizados como materiais de uso e consumo do estabelecimento, como ferramentas, equipamentos para uso próprio, equipamentos de proteção individual (EPIs), e componentes - partes e peças- para equipamentos da oficina da empresa (fls. 1429/1433). E na segunda planilha contém as notas fiscais relativas aos materiais fornecidos na prestação do serviço em obras realizadas em estabelecimentos de terceiros (fls. 1788/1791).

Consta ainda aclarado que, na primeira planilha foram retificadas falhas encontradas no levantamento fiscal observadas as provas carreadas pelo autuado, tendo sido excluídos os materiais que não integraram as prestações de serviço a terceiros, realizados fora do estabelecimento do autuado conforme o teor da planilha analítica de fls. 1429/1433. E na segunda, foram abatidos os créditos destacados nas notas fiscais, a resultar no dito débito de R\$32.717,03 concernente aos valores devidos pelas referidas aquisições de materiais em prestação de serviço de terceiros fora do estabelecimento do autuado, que intimada, se manifestou às fls. 1989/2002.

Nessa nova manifestação, o sujeito passivo concorda com o teor da primeira planilha, a qual considera que teve extrema importância para o esclarecimento da verdade material com as retificações e exclusões pertinentes.

Quanto à segunda planilha, diz que foram segregadas as notas fiscais a partir do levantamento do autuante, e que esta planilha também surtiu efeito positivo por terem sido sanados erros materiais, como apontado.

Especificamente em derredor do demonstrativo de débito constante nessa segunda planilha, que ali consta o crédito destacado na NF atribuído à obra Pneus Continental o valor de R\$ 6.380,28, mas que houve um erro na soma dos valores da planilha, pois o correto é de R\$ 12.698,73, e que por isto, o valor constante do demonstrativo nessa coluna ICMS a recolher no valor de R\$17.105,29

passa a ser de R\$ 10.786,84 considerando o correto valor do crédito.

Expõe ainda que a diferença a recolher, se devido fosse o ICMS, que os créditos somente vieram à lume com o Parecer da ASTEC e que não concorda com a atribuição desses créditos, pois, se devido fosse, como repisou, seria de R\$ 12.984,36.

Volta a discorrer sobre as atividades que exerce, aborda o art. 155, II e inciso IX do § 2º da letra b, como também menciona o inciso III. Faz nova alusão aos dispositivos legais abordados no seu Recurso, para dizer que em princípio, as atividades de construção civil estariam sujeitas exclusivamente ao ISS, salvo o fornecimento de mercadoria produzida pelo prestador fora do local da obra, o que se sujeita ao ICMS. Mas que, se o contribuinte produzir mercadoria fora do canteiro de obra, se torna também contribuinte do ICMS, porém se aplicar na obra exclusivamente o material adquirido de terceiros, será apenas contribuinte do ISS.

Acrescenta que da leitura da sua defesa, constata-se que suas atividades estão fora do campo de incidência do ICMS inclusive devido à expressa determinação do art. 542, II, do Capítulo XXXVIII, do RICMS/97.

Menciona que como a aplicação desses materiais é condição, requisito da produção do serviço, que sua presença integra essencialmente o próprio serviço, sendo dele indissociável e que por isso não são mercadorias posto que não sujeitas a atos de mercância, se tratando de meros ingredientes, insumos, componentes, elementos integrantes do serviço.

Finaliza requerendo a nulidade da autuação, e sucessivamente, a sua improcedência.

VOTO

Tratam os autos de Recurso de Ofício e Voluntário devido à nulidade da infração 3 e a improcedência parcial da infração 4, respectivamente. De início, enfrentando o apelo do contribuinte, que em sede de preliminar argui a nulidade da autuação, como relatado, disto discordo por não vislumbrar a configuração de qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF-BA.

Com a última diligência, como visto, veio a lume a verdade material e assim respeitadas as garantias do devido processo legal, sem haver vício que inquine o Auto de Infração, sendo certo que o conjunto de provas colacionado aos autos foi analisado com percuciente e os erros materiais e de apreciação contidos no levantamento fiscal foram retificados como consta detalhadamente exposto no Parecer ASTEC nº 0026/2014, de fls. 1425/1427. Rejeito a preliminar.

No mérito, como aclarado no dito Parecer, foi constatado que o autuado realiza serviços sujeitos à incidência do ICMS nos termos do disposto na LC nº 116/03, que em sua Lista de Serviços, no item 7, dispõe que:

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).

7.05 — Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Com efeito, como aclarado pela diligente, para consecução das atividades consistentes em montagem, manutenção e reparo em máquinas e equipamentos, fez-se preciso a aquisição de materiais para uso e consumo do estabelecimento, materiais estes relacionados no referido Parecer e que não fizeram parte da prestação do serviço a terceiro fora do estabelecimento autuado, excluídos que foram do levantamento fiscal, como consta da planilha de fls. 1429/1433, esclarecidos todos os elementos como os números das notas fiscais, data, fornecedor, unidade federada, descrição, quantidade, utilização e demais informações.

Consta, também, que foram feitas retificações observados os erros apontados pela defesa, analisadas as provas apresentadas, devido aos erros relativos a valores duplicados, itens não constantes no documento fiscal, discrepância de preço unitário e quantidades, erros estes encontrados pelo diligente e que mereceram retificação.

Infiro, pois, dessas duas planilhas elaboradas, que na primeira estão contempladas as exclusões, e na segunda, os valores devidos referentes às aquisições de materiais aplicados na prestação de serviço a terceiro fora do estabelecimento autuado, sendo este o demonstrativo de débito remanescente como se extrai do mencionado Parecer Técnico:

<i>Serviço Prestado</i>	<i>Notas Fiscais (Mat. Aplicados)</i>	<i>Alíq.</i>	<i>Valor do ICMS</i>	<i>Crédito Destacado na NF</i>	<i>ICMS a Recolher</i>
Pneus Continental	138.149,84	17%	23.485,57	6.380,28	17.105,29
Petrobrás	141.713,02	17%	24.091,20	11.686,38	12.404,82
Braskem	23.616,52	17%	4.014,81	807,89	3.206,92
Total	303.479,38	17%	51.591,58	18.874,55	32.717,03

A conclusão é, por conseguinte, que procede apenas parcialmente, a imputação de falta de recolhimento relativo ao fornecimento de mercadoria na prestação do serviço pelo recorrente a terceiros, conforme os valores ali apurados, procedência parcial esta que ensejou o inconformismo do sujeito passivo manifestado às fls. 1989/2002, que não acolho, por ter sido, diante do exame das provas por ele carreadas, reduzida significativamente a acusação fiscal de R\$218.570,13, com acréscimos de multa e juros, para R\$32.717,03.

Razão lhe assiste. É que não é possível acolher essa conclusão como sendo a acertada para prover a justiça fiscal, já que os materiais não foram produzidos pelo autuado fora do local da prestação do serviço à luz do que prescreve o art. 2º, V, da LC 87/96 c/c art. 1º, §2º e item 7.02 da LC 116/2003.

Justifico mais. É que observa-se, claramente, do conjunto probatório, que não houve a fabricação de material pelo recorrente e muito menos fora do local onde prestou o serviço. O que houve e corrobora com a tese da defesa, é de que esses materiais foram adquiridos para serem aplicados nesse local em prol do desempenho do serviço sem os quais não seria possível, o que significa que a aquisição foi como consumidor final do produto.

Logo, o produto foi adquirido e não produzido pelo sujeito passivo, sendo certo que o item 7.2, do item 7 da Lista contida na LC 116/2003, trata-se de regra que excepciona apenas os materiais produzidos sem abranger os adquiridos, como é o caso dos autos, sem incidir, pois, o ICMS.

Pelo que, considerando que os materiais foram adquiridos e não produzidos para aplicação no serviço, acolho os fundamentos recursais para declarar a Subsistência Parcial da exação fiscal 4, isto porque deve ser somente imputação quanto à Petrobrás no valor de R\$12.404,82. Assim afirmo porque os serviços prestados à outras empresas citadas, foram de montagem, entretanto, na Petrobrás foram de instalação e, em assim sendo, atrai o item 14.06 referida Lista (LC 116/2003) e sua aplicação ao caso presente.

Cumpre ainda destacar que os argumentos relativamente ao diferencial de alíquota trazidos à baila quando da última manifestação do sujeito passivo, como não os comprovou, não merece guarida. Reduzida a exação demonstrativo da Assessoria Técnica do CONSEF:

DEMONSTRATIVO DA INFRAÇÃO 4 - FLS. 1790					
<i>ANO</i>	<i>DATA DE EMISSÃO</i>	<i>BASE DE CÁLCULO (TOTAL DA NF)</i>	<i>CÁLCULO DO ICMS</i>	<i>CRÉDITO ELIDIDO</i>	<i>ICMS DEVIDO (ACOLHIDO PELA CJF)</i>
2003	16/05/2003	237,47	40,37	-	40,37
2003	29/05/2003	162,90	27,69	-	27,69
2003	02/06/2003	796,00	135,32	135,52	(0,20)
2003	06/06/2003	9.881,38	1.679,83	1.185,76	494,07
2003	12/06/2003	234,37	39,84	28,12	11,72
2003	16/06/2003	1.167,40	198,46	155,33	43,13
2003	17/06/2003	242,20	41,17	-	41,17

2003	18/06/2003	6.182,40	1.051,01	741,88	309,13
2003	18/06/2003	3.539,52	601,72	559,98	41,74
2003	23/06/2003	82.617,89	14.045,04	5.783,25	8.261,79
2003	30/06/2003	13.523,84	2.299,05	-	2.299,05
2003	30/06/2003	216,24	36,76	36,76	-
2003	03/07/2003	423,40	71,98	-	71,98
2003	03/07/2003	51,90	8,82	3,63	5,19
2003	07/07/2003	4.557,02	774,69	774,69	-
2003	08/07/2003	342,00	58,14	58,14	-
2003	09/07/2003	703,02	119,51	119,51	-
2003	10/07/2003	438,68	74,58	78,96	(4,38)
2003	10/07/2003	171,00	29,07	-	29,07
2003	10/07/2003	188,81	32,10	33,98	(1,88)
2003	10/07/2003	3.140,06	533,81	565,21	(31,40)
2003	15/07/2003	1.648,00	280,16	280,16	-
2003	16/07/2003	2.740,49	465,88	493,28	(27,40)
2003	18/07/2003	1.594,00	270,98	111,58	159,40
2003	21/07/2003	54,00	9,18	-	9,18
2003	24/07/2003	1.594,00	270,98	111,58	159,40
2003	05/08/2003	182,40	31,01	-	31,01
2003	05/08/2003	137,50	23,38	-	23,38
2003	06/08/2003	76,80	13,06	-	13,06
2003	17/09/2003	330,00	56,10	64,74	(8,64)
2003	27/10/2003	301,20	51,20	-	51,20
2003	27/10/2003	263,56	44,81	-	44,81
2003	27/10/2003	810,00	137,70	144,59	(6,89)
2003	05/11/2003	310,00	52,70	55,34	(2,64)
2003	06/11/2003	226,26	38,46	38,46	-
2003	06/11/2003	230,00	39,10	39,10	-
2003	10/12/2003	552,00	93,84	-	93,84
2003	10/12/2003	240,00	40,80	-	40,80
2003	10/12/2003	59,00	10,03	-	10,03
2003	10/12/2003	26,00	4,42	-	4,42
2003	18/12/2003	160,00	27,20	30,40	(3,20)
2003	30/12/2003	153,84	26,15	-	26,15
2003	30/12/2003	204,00	34,68	-	34,68
TOTAL DO EXERC. DE 2003		140.710,55	23.920,78	11.629,95	12.290,83
2004	12/01/2004	180,00	30,60	34,20	(3,60)
2004	12/01/2004	80,00	13,60	15,20	(1,60)
2004	19/01/2004	100,47	17,08	7,03	10,05
2004	04/02/2004	642,00	109,14	-	109,14
TOTAL DO EXERC. DE 2004		1.002,47	170,42	56,43	113,99
TOTAL DA INFRAÇÃO 4		141.713,02	24.091,20	11.686,38	12.404,82

No que toca à infração 3 cuja nulidade foi decretada pela JJF, devolvida ao exame desta CJF mediante Recurso de Ofício, trata-se de multa por descumprimento de obrigação acessória por fornecimento de informações através de arquivos magnéticos requeridos mediante intimação, com omissão de operações ou prestações.

Compulsados os autos, infiro que a nulidade decorreu da observância pelo órgão julgador “a quo”, do disposto no RICMS, que no parágrafo 3º do art. 708-B, estabelece, em respeito às garantias constitucionais que, em se tratando de intimação para correção de inconsistências verificadas em arquivo magnético fornecidos pelo contribuinte, ao ser intimado nesse sentido, deve lhe ser fornecida a Listagem Diagnóstica indicativa das irregularidades encontradas de modo a permitir a identificação das falhas e omissões contidas em suas declarações ao Fisco. Ou seja, deve ser preservado o direito de defesa do contribuinte, sendo dever da fiscalização fornecer um demonstrativo ou planilha com listagem diagnóstico hábil o bastante para demonstrar que os arquivos magnéticos foram entregues sem os registros de identificação das mercadorias, divergindo dos livros fiscais.

Como a fiscalização assim não agiu, tendo prejudicado o direito de defesa na medida em que as necessárias informações para viabilizar as devidas correções, a decisão dos Julgadores de Primeira Instância está correta, assim proferida em controle da legalidade, sendo, destarte,

pertinente a decretação de a nulidade da infração 3 com lastro no art. 18, II do RPAF.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício. O débito do Auto de Infração passa ser o seguinte :

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO-JJF	VLR. JULGADO-CJF	MULTA
01	PROCEDENTE	405,43	405,43	405,43	50%
02	PROCEDENTE	460,00	460,00	460,00	-----
03	NULA	321.487,06	0,00	0,00	-----
04	PROCEDENTE EM PARTE	218.164,70	218.164,70	12.404,82	60%
TOTAL		540.517,19	219.030,13	13.270,25	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 299326.0305/08-0, lavrado contra CEGELEC LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$12.810,25, acrescido das multas de 50% sobre R\$405,43 e 60% sobre R\$12.404,82, previstas no art. 42, incisos I, “a” e II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$460,00, prevista no inciso XV, “d”, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de julho de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS