

PROCESSO - A. I. Nº 110188.0012/05-6
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - JL REVESTIMENTO EM COURO LTDA. (REVEST)
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0105-04/06
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 21/09/2006

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0318-12/06

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. Operações sujeitas à incidência do ICMS e excluídas do campo de tributação do ISS. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Demonstrada a condição de contribuinte do ICMS do autuado, constitui obrigação acessória o registro das notas fiscais de aquisição de mercadorias. Cabível a aplicação da multa. Modificada a Decisão da Junta de Julgamento. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto com base no art. 169, inc. I, alínea “a”, do RPAF/99, em razão da Decisão da Junta de Julgamento ter excluído valor superior ao previsto na norma regulamentar citada.

O Auto de Infração em lide, foi lavrado em 22/12/2005, apurando as seguintes infrações:

1. Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrente do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, no valor de R\$128.178,82.
2. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$30.198,54.

O órgão de 1ª Instância, ao decidir a lide fiscal, exarou o voto a seguir transcrito:

“O presente lançamento imputa ao contribuinte duas infrações, a omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrente do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios e a entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

Em relação às alegações pertinentes à inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, ressaltando que tal matéria, de acordo com o artigo 167, I, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador.

Rejeito a preliminar de nulidade suscitada, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não havendo, dessa forma, que se falar em cerceamento de defesa, uma vez que todas as notas fiscais do CFAMT estão anexadas no processo, como se verifica as folhas 204 a 290, tendo o autuado recebido cópias dos documentos fiscais, conforme declaração à folha 08 do PAF.

Quanto ao mérito da infração 01, o autuado alega que desenvolve operações, ainda que com aplicação de mercadorias, sob a incidência do ISS e não do ICMS. Da análise das peças que

compõem o processo, constatei que o impugnante exerce a atividade de instalação de revestimentos em couro para automóveis, embarcações e aeronaves.

De acordo com o art. 151 do RICMS/BA “ O que caracteriza ser determinada pessoa contribuinte do ICMS não é o fato de estar ou não inscrito no cadastro estadual, e sim o preenchimento ou não dos requisitos do art. 36.

Ao verificar o referido artigo, observamos que a definição de contribuinte é a seguinte: art. 36 “Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

A partir desta definição, entendo que a atividade da empresa autuada não implica em fato gerador do ICMS. Os serviços prestados pelo impugnante estão definidos no item 72 da lista de serviços do Decreto-Lei 406/68, sem qualquer ressalva de incidência do ICMS, situação que impõe a incidência do imposto sobre serviços (ISS) consoante estabelece o § 1º do art. 8º do referido Decreto.

Posteriormente, após a vigência da Lei Complementar 116/2003, os serviços prestados pelo autuado se enquadraram na lista de serviços no seguinte item:

14 – Serviços relativos a bens de terceiros;

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofados em geral.

Ao teor do art. 2º, inciso II da Lei nº 7.014/96, o ICMS apenas incide sobre as prestações de serviços com fornecimento de mercadorias:

a) não compreendidas na competência dos municípios; ou

b) sujeitas ao ISS, de competência dos municípios, desde que a lei complementar aplicável à matéria expressamente o sujeite ao imposto estadual.

Dessa forma, entendo não ser devida a cobrança do ICMS na prestação dos serviços da empresa, uma vez que incide o ISS, imposto de competência municipal, não importando se o serviço é prestado à pessoa física ou jurídica. Assim, concluo que a infração 01 é insubsistente.

Quanto à infração 02, o fato de encontrar-se o recorrente inscrito na SEFAZ como contribuinte não tem o condão de compelir o mesmo a escriturar as notas fiscais no registro de entradas, sendo responsável pelo pagamento do imposto, notadamente porque não realiza operações sujeitas ao ICMS. Dessa forma, entendo não ser cabível a multa de 10%, prevista no art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, uma vez que os produtos adquiridos através das notas fiscais de entradas, anexas às páginas 204 a 290 deste PAF, são utilizados na sua atividade de instalação de revestimento em couros para automóveis, embarcações e aeronaves.

Diante do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Como consequência da Decisão acima, a Junta submeteu o processo ao reexame necessário, previsto na norma regulamentar.

VOTO

Passo, inicialmente, a apreciar a infração 1, relacionada à falta de pagamento de ICMS sobre receitas oferecidas pela empresa à tributação do imposto municipal sobre serviços. Trata-se, conforme demonstrado nos autos, e explanado pela defesa, de atividade de revestimento de veículos automotores, através do qual o autuado remove as peças que serão substituídas, corta e costura o couro que será aplicado, atendendo às necessidades de cada pedido, e no final do

processo, monta as peças (revestimentos) e os recoloca no seu local de origem (assentos dos automóveis). De plano, verifico que os materiais aplicados na denominada “prestação de serviço” são fornecidos pelo próprio autuado, conforme se pode deduzir das notas fiscais de entrada que compõem a base documental da infração 2. A defesa entende que a atividade que desenvolve se reveste da característica de encomendas específicas e personalizadas, a exemplo dos serviços gráficos, afirmando ser este exatamente o ponto diferencial para definir a sua atividade no rol das prestações de serviços sujeitas ao ISS. A Junta de Julgamento acatou esta interpretação.

Discordamos totalmente da tese defensiva, e em consequência, do voto exarado pelo julgador de 1º grau. Necessário se fazer então a distinção entre mercadoria, bem que se destina ao comércio, e que se sujeita à incidência do ICMS, dos simples materiais aplicados em prestações de serviços, sujeitos apenas à tributação pelo ISS municipal. Este último tributo pressupõe, para a incidência, que a prestação seja efetuada a consumidor ou usuário final, estando excluída da tributação municipal os serviços prestados nas etapas intermediárias de industrialização ou comercialização de mercadorias. Assim, por exemplo, a pintura de veículos novos efetuada por terceira empresa, por conta e ordem do estabelecimento industrial (montadora), não se sujeita ao ISS, pois os veículos retornarão ao estabelecimento fabril para conclusão do processo de industrialização, destinando-se, posteriormente, à venda no mercado.

Mas não é só isso. Em relação à diferença entre mercadorias e materiais, para fins de definir a incidência do imposto estadual ou municipal, há que se observar alguns detalhes de suma importância. Assim, por exemplo, o fornecimento de alimentos e remédios em hospitais (serviços) não está sujeito ao ICMS, pois tal atividade constitui mera atividade acessória do serviço hospitalar, indispensável à execução do principal (hospitalização e internação de doentes). Os remédios e as refeições respectivas não constituem mercadorias (bens móveis sujeitos ao comércio), mas apenas bens móveis ou materiais para utilização nos serviços. Mercadoria, segundo Arthur J. Faveret Cavalcanti, “... são coisas móveis, que se encontram na posse do titular de um estabelecimento comercial, industrial ou produtor, destinando-se a ser por ele transferidas, no estado em que se encontram ou incorporadas a outro produto.”

Temos, em relação às atividades que envolvem prestações e/ou fornecimentos a seguintes situações: a) venda de mercadorias com prestações de serviços (sujeitas apenas ao ICMS); prestações de serviços com fornecimentos de mercadorias (atividades mistas, sujeitas a ambos os impostos); e, prestações de serviços com fornecimentos de materiais apenas (inclusas apenas no campo de incidência do ISS). Nos casos em que a lista de serviços não é expressa em determinar se o fato que envolva prestação e fornecimento é tributado por ambos os impostos (atividades mistas), o essencial para o exame do fato gerador do tributo é o conteúdo do fornecimento (bem material ou bem imaterial). As hipóteses de incidência dos impostos (ICMS e ISS), com a exclusão das atividades mistas, não permite dúvidas – ou se trata de fornecimento de bem imaterial definido na Lei Complementar (incidência do ISS), ou se trata de fornecimento de bens materiais, etapa de circulação de mercadorias (incidência do ICMS). Numa única atividade, há que ser encontrado o elemento preponderante – serviço ou material - ao qual o outro ou os outros elementos se subordinam, por absorção. Assim, por exemplo, na atividade de protético, não há exploração da venda de material. O material aplicado pelo profissional foi tomado como simples material e não como mercadoria. O mesmo se aplica aos serviços gráficos, que utiliza vários processos fotográficos (fotolitos, rotogravuras etc.), onde o aspecto serviço predomina, pois o que se almeja é a produção da gravura ou do texto impresso, ou seja, do bem imaterial. Prevalece aqui a obrigação de fazer.

Diferentemente das situações acima elencadas, temos a venda de mercadorias com prestação de serviços, realizadas pelo próprio vendedor, onde o serviço é o acessório. Prevalece, neste caso, a obrigação de dar coisa. Cito como exemplo a comercialização de maquinários, associado a

entrega do bem (transporte) e instalação no estabelecimento do destinatário. Neste caso só há incidência do ICMS, ainda que o transporte e a instalação sejam cobradas em separado do cliente.

Focando o caso em exame, a empresa adquire os produtos utilizados na produção dos revestimentos, em especial o couro, conforme demonstra as notas fiscais de entrada anexadas ao processo. De acordo com a necessidade de cada cliente e considerando as características de seu veículo, produz os assentos e revestimentos que atendam as necessidades do consumidor. Prepondera, aqui aspecto material, ou seja, a venda de mercadoria, com a instalação do produto no automóvel do adquirente. Por analogia, a mesma situação ocorre quando alguém contrata uma empresa visando adquirir e também instalar persianas, tapetes, esquadilhas, box de banheiro, etc, pois nessas situações contrata-se a venda de mercadoria e correspondente instalação, de acordo com as necessidades e preferências do consumidor. Portanto, todas essas operações são tributadas pelo ICMS, não havendo possibilidade de incidência do ISS municipal. Avento, apenas, como possibilidade de incidência do imposto do município, a hipótese do material ser fornecido pelo consumidor final, restando apenas ao prestador a aplicação dos serviços visando o corte, costura e instalação dos revestimentos. Essa situação, que se encontra prevista no item 14.11 da Lista de Serviços a que se refere a Lei Complementar nº 116/03, não se apresentou no caso em exame, pois o serviço, conforme dito acima, teria que ser prestado sobre os bens fornecidos pelo consumidor ou usuário final, ou seja, bens de propriedade do usuário final. Assim, considerando o quanto exposto, julgo procedente a infração 1, modificando a Decisão de 1º grau, e condenando a empresa ao pagamento do ICMS, no valor de R\$128.178,82, mais acréscimos legais.

Em relação à infração 2, considerando a sua total vinculação com a Decisão proferida na infração 1, há que se modificar também o Acórdão “*a quo*”, pois o autuado desenvolve atividades sujeitas à incidência do ICMS, razão pela qual deveria proceder **aos** registros das notas fiscais de aquisição no livro fiscal próprio, no caso, o livro Registro de Entradas, sendo cabível a aplicação da multa de 10%, prevista no art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$30.198,54, uma vez que os produtos adquiridos são também tributados e utilizados na atividade comercial do contribuinte. Os créditos fiscais não apropriados poderão, entretanto, ser objeto de lançamento extemporâneo, em procedimento administrativo próprio, seguindo as regras previstas no art. 101, do RICMS/97 e obedecido o prazo de decadência.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para modificar integralmente a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal e julgar PROCEDENTE o Auto de Infração em lide.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **110188.0012/05-6**, lavrado contra **JL REVESTIMENTO EM COURO LTDA. (REVEST)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$128.178,82**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, e da multa no valor de **R\$30.198,55**, prevista no art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de julho de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS