

A.I. Nº - 293873.2809/06-7  
AUTUADO - TECNOLENS LABORATÓRIO ÓTICO FEIRA LTDA.  
AUTUANTE - RITA DE CASSIA BITTENCOURT NERI  
ORIGEM - COFEP – DAT/NORTE  
INTERNET - 19/12/2006

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO JJF 0400-03/06**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a) BENS PARA INTEGRAR O ATIVO PERMANENTE. b) MATERIAL DE CONSUMO. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. EXTRAVIO. MULTA. Infrações não impugnadas. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ÓTICOS. OPERAÇÕES DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. A lei atribui ao industrial a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Fato comprovado. Não acatada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/09/06, exige ICMS no valor de R\$184.939,37 acrescido da multa de 60%, relativo às seguintes infrações:

01. Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento - R\$2.248,81.
02. Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento - R\$6.150,36.
03. Reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado - R\$176.540,20.

O autuado na defesa apresentada às fls. 51 a 60, por meio de advogado legalmente constituído (fl. 68), reconhece as infrações 1 e 2 e diz que já providenciou o recolhimento dos valores correspondentes. Esclarece que é um “mero prestador de serviços, não realizando qualquer operação mercantil, razão pela qual não há ICMS a ser exigido” relativo à infração 3.

Preliminarmente suscita a nulidade da autuação por entender que não foi cumprida as disposições regulamentares na lavratura do Auto de Infração. Transcreve os art. 18 e 39 do RPAF/BA e diz que na autuação foram apontados como dispositivos infringidos os artigos 353, II; 126, I e 61 do RICMS/BA, que se referem exclusivamente ao responsável tributário por substituição. Argumenta que o estabelecimento autuado é substituído tributário, de modo que nenhum dispositivo tido como infringidos podem ser aplicados no caso em tela. Cita trecho publicado do professor Rubens Gomes de Sousa, para reforçar seu posicionamento de que a lei é a única fonte do direito tributário positivo e que na situação presente foram prejudicados os princípios do contraditório e da ampla defesa, além da não obediência ao princípio da atividade vinculada da

administração pública. Requer a declaração da nulidade, por entender que o Auto de Infração aponta dispositivos legais que não têm relação com o caso em tela.

No mérito, diz que o estabelecimento autuado é um laboratório especializado no serviço de colocação de lentes e conserto de óculos, realizando diversos serviços, como montagem (corte de lente de acordo com o desenho da armação solicitada), surfaçagem (corte no bloco da curvatura para adequação da dioptria solicitada na receita), tratamento anti-risco, conserto, desempeno, alteração de modelo de lente, etc. Ressalta que sempre que uma ótica necessita de qualquer serviço relativo a lentes de óculos, envia a armação ou lente ao estabelecimento autuado, a fim de que o serviço seja prestado, devolvendo o produto após o conserto e cobrado o serviço efetuado.

Aduz que de acordo com os fatos narrados não realiza operação mercantil, tendo em vista que não vende mercadorias e entende que desta forma, não é sujeito passivo do ICMS, nos termos do Dec. Lei 406, cujo art. 6º transcreveu à fl. 54. Transcreveu parte de texto de autoria do professor Hugo de Brito Machado, para distinguir a prestação do serviço da comercialização das mercadorias. Destaca que a atividade de polir, alterar, concertar e colocar lentes, caracterizam-se como execução de serviços sujeitos ao Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza e não de comercialização de mercadorias sujeitas ao ICMS.

Transcreve o art. 155 da Constituição Federal (fl. 55) e diz que o ICMS incide sobre os serviços de transporte e comunicações, e que a autuante está equivocada ao exigir o imposto de operações de prestação de serviços.

Invoca para si a aplicação do princípio da atividade cerrada, por entender que o processo administrativo deve buscar a verdade material dos fatos para legitimar a cobrança de tributos e não estando os fatos ocorridos sobre o amparo da lei, deve ser descartada a exigência do imposto. Salienta que mesmo que por suposição, estivesse realizando uma operação mercantil, como quer fazer crer a autuante, o ICMS não seria devido, nos termos do art. 1º, § 3º do Dec. 406/68, que transcreveu à fl. 57, pelo fato de que os produtos óticos não estão inclusos na lista de serviços tributados pelos ICMS.

Transcreve os art. 150, § 7º da Constituição Federal; artigos 121 e 128 do CTN, para definir que a característica principal da substituição tributária é a retenção do imposto direta na fonte pelo industrial, fabricante ou distribuidor dos produtos que comercializam e que no seu caso adquire bens para exercer sua atividade, por se tratar de produtos óticos, opera-se a substituição tributária do ICMS, nos termos do Dec. 8087/01, que regula a antecipação tributária de produtos óticos. Alega que na condição de substituído tributário, não tem que recolher imposto, haja vista que o tributo já foi recolhido em operação anterior. Transcreve ementas de julgamentos do RE-AGR 413328/SP; 120057/RJ e 362231/SP para demonstrar o posicionamento nas decisões de Tribunais Superiores.

Conclui requerendo que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente e ainda o direito de provar tudo que foi alegado, inclusive a realização de perícia contábil e juntada posterior de documentos, em contra-prova.

A autuante presta informação fiscal (fls. 88 a 94), inicialmente discorre sobre as infrações e argumentos apresentados na defesa e afirma que a empresa realiza operações de industrialização e comercialização de mercadorias. Em relação à primeira atividade, efetuando transformação de lentes semi-acabadas em acabadas, aplicando o processo de sufragem que consiste nas seguintes etapas: “cálculo, marcação, corte, separação, lixamento e polimento (lente orgânica) ou esmerilhamento (lente cristal) e conferência, conforme descritivo do processo fornecido pela empresa”. Diz que também o recorrente efetua remessa para industrialização fora do Estado, para tratamento anti-reflexo, que consiste na colocação de uma película sobre as lentes e efetua montagem como intermediador, com etapas de formato, medidas, lapidação e acabamento de lentes, além da atividade de revenda de mercadorias.

Ressalta que juntou às fls. 95 a 102 do processo, a Lista de Serviço (Anexo 1 do RICMS/BA), para demonstrar que a atividade de montagem não integra a mencionada lista e deveria se incluído na base de cálculo do ICMS, o valor cobrado a título de montagem.

Transcreve às fls. 90 e 91, o art. 2º, VI e VIII; art. 5º, I a VI e §§ 6º e 7º e art. 59, II, “a” tudo do RICMS/BA, para demonstrar o suporte da legislação tributária em relação a esta infração.

Destaca que conforme documento juntado à fl. 103, a empresa tinha como atividade principal desde a sua constituição o Código Nacional de Atividade Econômica (CNAE) de Fabricação de Instrumentos Óticos, Peças e Acessórios, tendo sido alterado em 13/11/06 para Comércio Atacadista especializado em mercadorias não especificadas. Salienta que conforme atestado na defesa às fls. 54 e 55 do processo, o autuado efetua transformação de lentes acabadas em semi-acabadas em diversas etapas: montagem, coloração, anti-reflexo, polimento, conserto, o que no seu entendimento gera alteração no produto final.

Aduz que de acordo com o art. 2º, § 5º do RICMS, considera-se produtos industrializados os relacionados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), decorrentes de operações que modifiquem a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo. Salienta que a atividade do contribuinte não se enquadra na ressalva prevista no parágrafo 6º do art. 2º, que não considera produto industrializado o produto relacionado na TIPI como não tributado (NT), o que pode ser constatado pela análise do capítulo 90 da TIPI, subitens 90.01 a 90.04 (fls. 104 a 107 do PAF).

Ressalta que os papéis de trabalho foram entregues por meio eletrônico, conforme recibo passado à fl. 46 e planilhas resumo acostado às fls. 12 e 13, onde foi considerado o valor total das aquisições e em seguida calculada a base de cálculo acrescida da MVA e serviços, apurando o débito e deduzido os créditos advindos das entradas e calculado o imposto devido, e por fim deduzido o ICMS recolhido no momento da compra dos produtos óticos, deixando de considerar os valores agregados na industrialização.

Finaliza dizendo que mantém integralmente a infração 3.

## VOTO

Preliminarmente não acato o pedido de nulidade suscitada pelo autuado sob as seguintes alegações: a) de que não foram cumpridas as determinações legais na lavratura do Auto de Infração; b) sendo enquadrado nos artigos do Regulamento do ICMS como contribuinte substituto; c) por entender que o estabelecimento autuado é substituído tributário; d) não se aplicam os dispositivos tidos como infringidos. Como esses argumentos se referem a questões do mérito da questão, serão apreciados no decorrer do voto. Quanto à alegação de que a lei é a única fonte do direito tributário positivo e que foi prejudicado em consonância com os princípios do contraditório e da ampla defesa, e da atividade vinculada, observo que todas infrações foram enquadradas em dispositivos do Regulamento e não da Lei do ICMS, tendo em vista que conforme disposto no art. 19 do Dec. 7.629/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando em nulidade o enquadramento nos dispositivos do RICMS/BA, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. Ademais, foram fornecidos ao autuado cópias dos demonstrativos, inclusive em meio magnético, cuja cópia foi juntada à fl. 47, o que possibilitou ao deficiente exercer seu direito de defesa.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias destinadas a consumo e ao ativo fixo do próprio estabelecimento e pela retenção e recolhimento a menos do imposto na qualidade de sujeito passivo por substituição.

Na defesa apresentada o impugnante reconheceu o cometimento das infrações 1 e 2, tendo providenciado o seu pagamento. Assim sendo, devem ser mantidos os valores integrais exigidos nestas infrações.

Quanto à infração 3, relativo a exigência do ICMS substituto recolhido a menos, o impugnante apresentou na defesa diversos argumentos:

- a) é um laboratório especializado que realiza serviços em lentes e óculos;
- b) não vende mercadorias e sim executa serviços tributados pelo ISS;
- c) produtos óticos não estão inclusos na lista de serviços tributados pelos ICMS.
- d) a retenção do ICMS na fonte é feita pelo industrial, fabricante ou distribuidor dos produtos, que não é o seu caso ao adquirir produtos óticos, opera-se a substituição tributária do ICMS, nos termos do Dec. 8087/01, que regula a antecipação tributária.

Quanto à primeira alegação, verifico que conforme argumento apresentado pelo próprio defendant, executa serviços, de montagem (corte de lente de acordo com o desenho da armação solicitada); surfaçagem (corte no bloco da curvatura para adequação da dioptria solicitada na receita); tratamento anti-risco, conserto, desempeno, alteração de modelo de lente, etc. Portanto, o impugnante reconhece que executa os serviços acima discriminados para contratante da prestação dos citados serviços. Ocorre que conforme disposto no art. 2º, VI, "a" do RICMS/BA, abaixo transcrito, ocorre o fato gerador do ICMS, na saída da mercadoria do estabelecimento industrializador ou prestador de serviço em retorno ao encomendante, que não implique prestação de serviço compreendido na lista de atividades do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, cuja Lista de Serviços (Anexo 1 do RICMS/BA) foi acostada pela autuante às fls. 95 a 102. Logo, os serviços prestados pelo autuado não constam na lista de prestações de serviços de competência tributária dos municípios, caracterizando atividade tributada pelo ICMS.

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

*VI - da saída, de estabelecimento industrializador ou prestador de serviço, em retorno ao do encomendante ou com destino a pessoa diversa por ordem do encomendante, de mercadoria submetida a processo de industrialização ou serviço que não implique prestação de serviço compreendido na competência tributária municipal, relativamente ao valor acrescido, ainda que a industrialização não envolva aplicação ou fornecimento de qualquer insumo, tratando-se de (Anexo 1):*

- a) objetos destinados a industrialização ou comercialização, que tenham sido submetidos a recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres.*

Por sua vez, o § 5º do citado dispositivo legal prevê:

*§ 5º Para os efeitos deste regulamento, consideram-se produtos industrializados aqueles relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) (Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002), decorrentes de operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, tais como:*

*I - transformação, assim entendida a que, executada sobre matéria-prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova;*

*II - beneficiamento, a que importe modificação, aperfeiçoamento ou, de qualquer forma, alteração do funcionamento, da utilização, do acabamento ou da aparência do produto;*

*III - montagem, a que consista na reunião de peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma.*

Pela descrição dos serviços prestados pelo autuado a atividade de montagem, que consiste no corte de lente de acordo com o desenho da armação solicitada e surfaçagem que é ação do corte no bloco da curvatura para adequação da dioptria solicitada na receita, configuram atividade de industrialização na modalidade de transformação, nos termos do conceito descrito na legislação

tributária. Já o tratamento anti-risco, anti-reflexo, alteração de modelo de lente, caracterizam atividades de industrialização na modalidade de beneficiamento. Além do mais, conforme ressaltado pela autuante até 31/11/06 o estabelecimento autuado estava inscrito na SEFAZ, com o CNAE referente a atividade “3340502-Fabricação de instrumentos ópticos, peças e acessórios” que denota atividade de industrialização, conforme prova o documento juntado à fl. 103, e os códigos NCM 90.03 e 90.04 da TPPI, cuja cópia foi juntada com a informação fiscal às fls. 106 e 107. Concluo que estas atividades são caracterizadas industrialização, na concepção da legislação do ICMS.

Quanto ao argumento de que não vende mercadorias e sim presta serviços tributados pelo ISS e não tributados pelo ICMS, verifico que não existe lista de atividades de serviços com tributação prevista para incidência do ICMS e sim, lista de serviços cujas atividades são tributadas pelo ISS, conforme cópia juntada pela autuante às fls. 95 a 102. Esta lista é integrante da Lei Complementar nº 116/03, que estabelece regras quanto à prestação de serviços e também do Anexo 1 do RICMS/BA. Logo, por exclusão da atividade constante da lista é que se define se o serviço é tributado pelo ICMS, ou seja, caso a atividade esteja contemplada na lista, a atividade é tributada pelo ISS e não estando na lista é tributada pelo ICMS. A atividade que mais se aproxima das atividades praticadas pelo estabelecimento autuado, são as integrantes do item 14.01 – Lubrificação, ...conserto, ... de qualquer outro objeto e o item 14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquina e equipamentos. Ocorre que estas atividades de conserto, desempenho de óculos se caracterizam como serviços quando prestada diretamente ao usuário final, ou seja, se o cliente vai a ótica e requisita um conserto dos seus óculos, trata-se de uma prestação de serviços, mas quando a ótica necessita de serviços relativos à confecção ou beneficiamento de óculos, armação ou lente de um outro estabelecimento, não se está prestando o serviço diretamente ao usuário final, haja vista que a ótica comercializa lentes, óculos e produtos similares, o que caracteriza uma atividade mercantil e não de prestador de serviços.

Na situação presente, o estabelecimento autuado, exerce atividade de transformação de lentes semi-acabadas em acabadas, efetuando cálculo, marcação, corte, separação, lixamento e polimento (lente orgânica) ou esmerilhamento (lente cristal), conferência, conforme descrito pela própria empresa. Observo que a empresa alegou que também efetua remessa para industrialização fora do Estado, para tratamento anti-reflexo, que consiste na colocação de uma película sobre as lentes e efetua montagem como intermediador, com etapas de formato, medidas, lapidação e acabamento de lentes, além da atividade de revenda de mercadorias. Pela análise da cópia da nota fiscal de nº 17.414 (fl. 63), constato que a empresa Multi-Óptica Distribuidora Ltda ao devolver as mercadorias tributou com o ICMS as atividades de beneficiamento, o que caracteriza atividade similar aos serviços executados pelo estabelecimento autuado, logo, estas operações é tributadas pelo ICMS.

Além disso, foram constatados os seguintes fatos que robustecem o meu entendimento de que se tratam de operações de industrialização:

- a) Cópia do livro Registro de Inventário (fl. 22 a 28) indica estoque de “mercadoria para revenda sujeita a montagem” e “podendo ou não agregar serviços de montagem e/ou ajuste de grau”;
- b) As notas fiscais de nºs. 62672 e 62743 (fl. 36 e 37) registram vendas de mercadorias com beneficiamentos industriais “montagem, antireflexo, coloração e diversos”;
- c) Notas fiscais de compras (fls. 38 a 45) consignam compras de lentes sem acabamento, acabadas e semi-acabadas;
- d) A nota fiscal de venda de nº 113444 (fl. 66) acusa operação de montagem e aplicação de anti-reflexo das mercadorias constantes da nota fiscal nº 113596 (fl. 67).

Estes fatos evidenciam que o autuado exerceu atividades de industrialização, nos termos da legislação do ICMS e IPI.

Em relação ao argumento de que a característica principal da substituição tributária é a retenção do imposto direta na fonte pelo industrial, fabricante ou distribuidor, conforme anteriormente

apreciado o impugnante exerce atividades de industrialização, consoante a legislação tributária. Dessa forma, nos termos do art. 355 do RICMS, o estabelecimento autuado exercendo atividades de industrialização, não deveria fazer a antecipação do imposto relativo a mercadorias adquiridas, ficando responsável por sujeição passiva por substituição, em relação às mesmas mercadorias nas operações internas subsequentes.

Constato ainda, que o autuado não contestou os cálculos do imposto, cujo resumo das planilhas contidas no arquivo magnético gravado no CD à fl. 47, cuja cópia foi entregue ao contribuinte, foi resumido nas planilhas juntadas pela autuante às fls. 12 e 13, ressaltando que do débito apurado foram deduzidos os créditos das compras e o ICMS recolhido, estando correto o procedimento fiscal.

Por tudo que foi exposto, concluo que as atividades executadas pelo estabelecimento autuado se caracterizam como atividades industriais, nos termos da legislação do ICMS e do IPI, não estando contempladas na lista de atividades de serviços previstas para a tributação do ISS, nos termos da LC 116/03, o que caracteriza a infração apontada na autuação. Infração subsistente.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 293873.2809/06-7 lavrado contra **TECNOLENS LABORATÓRIO ÓTICO FEIRA LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$184.939,37**, acrescido da multa de 60% previstas no art. 42, II, “f” e “e” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2006.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA- JULGADOR