

PROCESSO - A. I. Nº 299166.0396/08-6
RECORRENTE - IMPERJET IMPERMEABILIZAÇÃO DE AUTOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JF nº 0105-04/09
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO
INTERNET - 22/12/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0400-12/09

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA PRIMEIRA REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA DE MERCADORIAS PROCEDENTES DE OUTROS ESTADOS, POR CONTRIBUINTE SEM INSCRIÇÃO NO CAD-ICMS DESTE ESTADO. Restou comprovado que se trata de operação de aquisição das mercadorias destinadas à comercialização por contribuinte não inscrito no cadastro do ICMS. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão de Primeira Instância. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a referida Decisão prolatada pela 4.ª Junta, através do Acórdão n.º JF 0105-04/09, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe.

O presente lançamento de ofício exige ICMS em decorrência da falta de recolhimento do imposto na primeira repartição da fronteira ou do percurso, sobre mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação, por contribuinte não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS no Estado da Bahia, no valor de R\$7.921,59 acrescido da multa de 60%, conforme Termo de Apreensão e Ocorrências à fl. 04.

Consta da autuação que o recorrente impetrou Mandado de Segurança de nº 2171446-7/2008, cuja liminar foi deferida no sentido de que a Secretaria da Fazenda fizesse, de imediato, a liberação das mercadorias objeto da lavratura do Auto de Infração.

Em sua peça defensiva, esclareceu o contribuinte que se trata de uma empresa prestadora de serviços com inscrição no cadastro de contribuintes da Prefeitura Municipal de Salvador sob o nº 136.110/001-78, com objetivo social, dentre outros, voltado à prestação de serviço de aplicação de películas (insulfilm) em vidros de veículos automotores, conforme descrito na Cláusula Terceira do seu Contrato Social, juntado ao presente processo.

Informou que, no exercício de prestação de serviço, adquiriu o material (películas), consignado na Nota Fiscal nº 1549, emitida pela Quality Comércio de Películas e Acessórios Ltda., o que culminou com a apreensão das mercadorias pela fiscalização, sob alegação de que se destinava a contribuinte não inscrito no cadastro do ICMS da SEFAZ/BA, sem o devido pagamento do imposto na primeira repartição fazendária e com quantidade que caracteriza comércio.

Argumentou que o procedimento é ilícito, só justificável na hipótese de transporte de mercadorias sem documento fiscal correspondente, motivo pelo qual socorreu ao Poder Judiciário para a liberação das mercadorias, em liminar concedida em Mandado de Segurança n.º 2171446-7/2008, em trâmite perante a 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA.

Discorreu sobre a infração e disse que faltava à mesma embasamento legal pela acusação de que as mercadorias adquiridas denotam característica comercial, ao contrário do indicado no seu contrato social.

Alegou que não há indicação de dispositivo legal que autorize a apreensão das mercadorias e lavratura de Auto de Infração. Questionou qual o limite de quantidade que denotaria intuito comercial, nada impedindo que o mesmo realize aquisição de mercadorias em quantidades relevantes para atender a sua clientela, feita no atacado para obter melhores preços.

Afirmou que é cadastrada no Ministério da Fazenda como Pessoa Jurídica (CNPJ), com atividade econômica principal e secundárias, abaixo discriminadas:

“45.20-0-01 – Serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores, Código e descrição das atividades Econômicas Secundárias;

45.20-0-02 – Serviços de lanternagem ou funilaria e pintura de veículos automotores;

45.02-0-03 – Serviços de manutenção e reparação elétrica de veículos automotores;

45.20-0-04 – Serviços de alinhamento e balanceamento de veículos automotores.”

Assevera que tanto a atividade principal como as secundárias demonstram que o mesmo exerce prestação de serviços, implicando na incidência de Imposto Sobre Serviços (ISS) e não ICMS, como pretende a fiscalização.

Transcreveu os artigos 2º, 36, e 37 do Dec. Municipal 10.838/94, que disciplina o Cadastro Geral de Atividades do Município do Salvador, entrega da Declaração Mensal de Serviços (DMS) e também o art. 1º do Dec. Lei nº 7.065/84, que dispõe sobre o ISS, inclusive o § 1º do mesmo dispositivo legal, que determina que os serviços incluídos nos itens constantes da Lista de Serviços ficam sujeitos apenas ao Imposto sobre Serviços, ainda que a sua prestação envolva fornecimento de mercadorias, excetuados os casos nela previstos.

Argumentou que a legislação específica do ISS é cristalina ao revelar que este tem como fato gerador a prestação de serviços, que se sujeitam tão somente a este imposto, ainda que este serviço envolva o fornecimento de mercadorias. Contestou a acusação de que a exigência fiscal fundamentada no item 14.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, de que, mesmo estando sujeita ao ISS, também assim o estaria em relação ao ICMS, o que, no seu entendimento, vai de encontro ao que dispõe o artigo 1º, § 1º do Regulamento do ISS.

Afirmou que a apreensão da mercadoria é um ato arbitrário, subjetivo, sem fundamentação legal, contrário à literal disposição legal, como sendo destinada à comercialização pura e simples, mas sim ao seu fornecimento pela prestação de serviço, não havendo que se falar em fato gerador de ICMS, mas, tão somente, de acordo com a Lei, fato gerador exclusivo de ISS.

Transcreveu os artigos 125, II, “a”, 150, 191 cc 911 e 913 do RICMS, bem como a tipificação da multa prevista no artigo 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96 e afirmou que os mencionados artigos possuem diversos incisos, conduzindo a diversas hipóteses legais, sem que fosse apontada uma hipótese legal específica para a lavratura de Auto de Infração e lançamento de tributo.

Transcreveu, também, parte de texto de autoria do jurista Hely Lopes Meirelles, acerca da eficácia administrativa da administração pública sem que esteja alicerçada no Direito e na Lei, visto que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Discorreu sobre atos administrativos, legalidade, finalidade e moralidade administrativa bem como a garantia de ampla defesa e do contraditório, prevista no art. 5º, LV, da CF de 1988, argumentando que o presente Auto de Infração constitui um ato administrativo discricionário, desprovido de motivação, o que no seu entendimento torna o ato inválido.

Citou obra de Lutero Xavier Assunção para reforçar o seu posicionamento de que, ao ser lavrado Auto de Infração sem a devida cognição a respeito de qual dispositivo legal está lhe sendo imputado, restou inviabilizada a sua ampla defesa, que é garantida pela CF/88 (art. 5º, LV).

Salientou que, quanto à multa indicada na infração, com base no princípio da tipicidade, somente haveria incidência de determinado tributo caso correspondesse à exata hipótese legal e que, sendo o ato administrativo não motivado e atípico, não merece outra sorte senão o seu cancelamento, mediante declaração de sua nulidade, nos termos do art. 18 do Dec. 7.629/99.

Requeru a nulidade do Auto de Infração, por entender que exerce atividade eminentemente de caráter de prestação de serviços, na forma das razões acima delineadas.

Em sede de informação fiscal, afirmou o autuante que o autuado adquiriu as mercadorias “*para comercialização conjunta com a prestação de serviços de aplicação de películas em vidros de automóveis*”, admitindo que o mesmo presta serviço, mas contestando a exigência do ICMS sobre a operação de comercialização do produto objeto da autuação.

Argumentou que a quantidade adquirida de 1200 metros de películas diversas, constantes da nota fiscal 1549, representa volume compatível com o disposto no art. 36 do RICMS/BA, que determina que são contribuintes do ICMS qualquer pessoa física ou jurídica que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou de prestação de serviços.

Afirmou que a empresa deveria se inscrever no cadastro de contribuintes do ICMS, como determina os artigos 149 e 150 do RICMS/BA, emitir notas fiscais de vendas para as películas aplicadas em veículos, motivo pelo qual foi autuado.

Disse que a atividade exercida pelo impugnante é compatível com a descrita no item 14.01 da Lista de Serviços anexa a Lei Complementar 116/03: Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquina, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

Aduziu que está bem claro que na execução dos serviços, as peças empregadas estão sujeitas à tributação pelo ICMS, enquanto o serviço é tributado pelo ISS, fato reconhecido pelo autuado, que admitiu que prestava serviços relacionados no item 14.1 da Lei Complementar 116/03, mas que tenta se esquivar da cobrança do ICMS, com base na Lei nº 7.065/84, esquecendo de consultar o art. 1º, §2º, II, “b” do RICMS/BA, que transcreveu à fl. 111.

Ressaltou que existe no município de Salvador diversas empresas que executam o mesmo tipo de serviço exercido pelo autuado (colocação de películas em automóveis), possuem inscrição no cadastro do ICMS, emitem notas fiscais de venda a consumidor relativa ao material empregado e recolhem o ICMS devido e que não seria justo que o recorrente só tributasse a operação com o ISS de 5%, enquanto os demais pagam pela venda da mercadoria alíquota de 17% do ICMS. Afirmou que tal procedimento criaria uma desvantagem comercial contrária à lei da livre concorrência.

Requeru a procedência da autuação.

Através do Acórdão JJF nº 0105-04/09, decidiu a 4ª Junta de Julgamento Fiscal pela procedência do Auto de Infração, sob o entendimento de que:

“O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração sob a alegação de que adquiriu mercadorias para empregar na prestação de serviços, constituindo fatos geradores do ISS e as mesmas foram apreendidas de forma arbitrária, subjetiva, sem fundamentação legal, contrária à disposição literal legal, por presumir que eram destinadas à comercialização.

Alegou também que os artigos indicados no enquadramento da infração e a tipificação da multa de forma diversa não conduzem a uma hipótese legal específica que motivasse a lavratura de Auto de Infração, o que impediu o seu exercício de ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV, da CF 88), tornando o ato administrativo discricionário, desprovido de motivação.

Com relação ao primeiro argumento de que se trata de aquisição de insumos para serem utilizados na prestação de serviços, que não submetem à legislação do ICMS, entendo que não pode ser acatado por se tratar do mérito da questão, ou seja, se de fato trata-se de operações de circulação de mercadoria ou de insumo utilizado na prestação de serviço, o que será analisado quando da apreciação do mérito.

No tocante ao segundo argumento entendo que a própria descrição da infração da falta de recolhimento do imposto relativo à aquisição de mercadorias por contribuinte não inscrito, bem como o seu enquadramento, de modo mais específico o art. 125, II, “a” do RICMS/BA que trata de prazo para recolhimento do imposto nas aquisições de mercadorias em outros Estados por contribuinte não inscrito torna clara a infração apontada no Auto de Infração. Além do mais, o contribuinte entendeu e se defendeu da infração, apresentando argumentos relativos à sua atividade econômica que entendeu ser tributada exclusivamente pelo ISS. Portanto, exerceu o seu direito de defesa, ao contrário do que afirmou, motivo pelo qual não acato as nulidades suscitadas.

No mérito, o Auto de Infração trata de exigência da antecipação do ICMS relativo à aquisição de mercadorias, por contribuinte não inscrito, procedente de outros Estados, sem o recolhimento na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria.

Ressalto que o autuado impetrou Mandado de Segurança para garantir o direito de comercializar os produtos apreendidos, não havendo qualquer impedimento sobre a lavratura do Auto de Infração para exigência do ICMS, motivo pelo qual passo a apreciar o mérito da questão.

Na defesa apresentada o autuado argumentou que é inscrito como prestador de serviços no cadastro de contribuintes da Prefeitura Municipal de Salvador e o produto adquirido é aplicado na prestação de serviços (película) o que foi contestado pelo autuante de que se trata de prestação de serviço, com fornecimento de mercadoria que é tributada pelo ICMS.

Pela análise dos elementos contidos no processo, verifico que:

- 1) A nota fiscal 1549 juntada à fl. 9, demonstra aquisição de 1200 quilos de películas diversas;*
- 2) Documento à fl. 11 indica que o autuado é inscrito no CNPJ com código de atividade principal 45.20-0-01 – Serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores, Código e atividades secundárias 45.20-0-02 – Serviços de lanternagem ou funilaria e pintura de veículos automotores; 45.02-0-03 – Serviços de manutenção e reparação elétrica de veículos automotores; 45.20-0-04 – Serviços de alinhamento e balanceamento de veículos automotores.*
- 3) Nota fiscal emitida pelo autuado (fl. 45) indica prestação de serviços, tributado pelo ISS.*

Pelo acima exposto constato que as mercadorias adquiridas e que foram objeto da autuação (películas) não se coaduna com a prestação de serviço principal (mecânica de veículos) e nem com as atividades secundárias (lanternagem e pintura, reparação elétrica, alinhamento e balanceamento de veículos), das quais o autuado registra na sua inscrição no cadastro Municipal.

Dessa forma, levando em consideração o que foi admitido pelo autuado, além dos serviços prestados com base nas atividades acima elencadas, faz também aplicação de películas em veículos automotores. O cerne da questão é se o produto aplicado nesta modalidade de prestação de serviço é tributado unicamente pelo ISS ou se enquadra em atividade prevista na lista do ISS (LC 116/2003) cujas mercadorias são tributadas pelo ICMS.

Saliento que muito antes da LC 116/03, existiam muitas questões quanto à cobrança de ICMS das mercadorias utilizadas junto com a prestação de serviços. Posteriormente, foram adicionadas expressões ‘exceto as mercadorias que são tributadas pelo ICMS’. De forma objetiva, esta expressão aparece junto com as atividades de prestação de serviços cujo valor da mercadoria é elevado em relação ao valor do serviço. Quando o serviço se faz acompanhar de mercadorias em que o valor do serviço é bem maior que o da mercadoria, nota-se que esta expressão não aparece e a contrário senso, quando o valor da mercadoria é relevante em relação ao preço do serviço, a mercadoria é tributada pelo ICMS. A adição da citada expressão veio facilitar a interpretação quanto à tributação ou não das mercadorias.

Na consulta à lista de atividades previstas no Anexo 1 do RICMS/BA e também na LC 116/03, verifico que a atividade que mais se coaduna com a de aplicação de películas em vidros de veículos automotores são:

7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

A atividade 7.06 prevê de modo genérico colocação e instalação de diversos produtos, restringe aplicação de diversos materiais ‘com material fornecido pelo tomador do serviço’. Isso significa que ou o tomador do serviço adquire a mercadoria ou entrega ao prestador do serviço. Transportando esse entendimento para a situação em questão, significa que a pessoa que solicitasse a aplicação da película teria adquirido a mesma do próprio estabelecimento que faz sua aplicação ou compraria de um terceiro que pagaria pela aplicação, ficando a incidência do ISS restrita ao serviço da aplicação da película.

Na atividade 14.01, que o autuante entende enquadrar à situação presente, prepondera ação de lubrificação, limpeza, lustração, conserto, restauração, manutenção e conservação. A ação que mais se coaduna é a ‘blindagem’, não no sentido mais amplo que é a de reforçar a proteção do carro contra ação de assaltos, mas sim, que ao aplicar a película nos vidros do automóvel, o cliente objetiva ficar menos visível (além de reduzir no interior do veículo a ação dos raios solares). Neste caso, o pagamento seria da mercadoria que é sujeita ao ICMS e do serviço da aplicação que é sujeita ao ISS.

Já atividade 14.05 aparece a ação de ‘plastificação’ que estando paralela a restauração, recondicionamento, galvanoplastia e outros, denota ação de envolver em plástico, que não se coaduna com a operação de aplicação de películas.

Constato que as mercadorias adquiridas consignadas na nota fiscal 1549 (fl. 9) emitida pela empresa Quality Film localizada no Estado de Pernambuco, indica preço por metro de película “Die” de R\$15,20 e R\$43,33 da película “Tinting Security” e a nota fiscal totaliza aquisição de produtos com valor de R\$35.118,00. Já a cópia da nota fiscal 2701 juntada pelo autuante à fl. 45, indica que a aplicação da película foi faturada pelo valor de R\$433,50.

Pelo exposto, verifico que o produto possui um valor elevado em relação à sua aplicação, visto que resulta de aplicação de alta tecnologia para promover redução de visibilidade externa do automóvel, sem comprometer a visão por parte do condutor do veículo. Pelo senso comum, sabe-se que quando o cliente requer a aplicação de película no automóvel, de fato está adquirindo o produto que tem preponderância de valor em relação ao custo de sua aplicação. Logo, a aplicação da película é de fato uma prestação de serviço, porém é uma ação periférica do processo de pelicularização do automóvel, mesmo porque o valor do tempo (hora/homem/trabalho) utilizado para fazer aplicação da película não prepondera em relação ao custo total pago pelo cliente.

Concluo que pelo volume dos produtos adquiridos que supera a casa de mil metros, valor relevante (R\$35.418,00) e atividade econômica do estabelecimento autuado, trata-se de aquisição de mercadorias (películas), que denota intuito comercial e não estando o destinatário inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS, é cabível a exigência do imposto no momento em que a mercadoria deu entrada no território baiano, nos termos do art. 125, inciso II, “a”, item 2 do RICMS/97, que trata dos prazos e momentos para recolhimento do ICMS por antecipação. Portanto não tendo providenciado o pagamento do imposto antecipado de forma espontânea é devido o imposto acrescido de multa.

Com relação ao argumento de que o autuado é inscrito no cadastro de contribuintes do município de Salvador e recolhe o ISS regularmente em relação aos serviços que presta, observo que o ICMS ora exigido refere-se à operação de compra de mercadoria que não se aplica às atividades principais de manutenção e reparação de veículos automotores, bem como secundárias de lanternagem, pintura, reparação elétrica, alinhamento e balanceamento. Assim sendo, pode ser correto o ISS recolhido relativo a estas atividades, mas nada impede que exerça atividade de comercialização e aplicação dos produtos adquiridos, cuja comercialização é sujeita ao pagamento do ICMS e a aplicação sujeita ao pagamento do ISS.

Da mesma forma, com relação à alegação de exigência fiscal fundamentada no item 14.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003 vai de encontro ao que dispõe o artigo 1º, § 1º do regulamento do ISS, entendendo que tal dispositivo estabelece que a comprovação da prestação de serviços seja feita mediante emissão de documentos fiscais e isso se aplica em relação aos serviços prestados que fazem parte do campo de incidência do imposto municipal (ISSQN), porém não possui o condão de eximir-se da responsabilidade pelo pagamento do ICMS relativo às operações de comercialização de mercadorias estabelecidas na legislação do imposto.

*O certo é que ao emitir nota fiscal englobando na base de cálculo do ISS o valor das mercadorias comercializadas (películas) e também da aplicação do produto, o contribuinte assumiu o risco e a responsabilidade pelo pagamento do ICMS, dos acréscimos legais pelo descumprimento da obrigação tributária principal, além da multa correspondente.
(...)”*

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário, através do qual, inicialmente, tece considerações acerca da tempestividade e sinopse fática do presente processo administrativo fiscal.

Discorre a respeito do mandado de segurança pela mesma impetrado, assinalando que “contrariamente ao alegado pela autoridade julgadora de Primeira Instância, não objetivou o Mandado de Segurança garantir o direito do recorrente à comercialização dos produtos apreendidos”. Transcreve o item 1, do pedido constante da aludida ação mandamental, para reiterar que em nenhum momento foi requerida a liberação das mercadorias para o intuito de comercialização, e sim para denotar a ilegalidade da apreensão, utilizada com a finalidade de coagir o recorrente ao recolhimento do tributo. Aduz que também na Sentença proferida na referida ação, inexistente qualquer menção à comercialização dos produtos adquiridos, transcrevendo trecho do aludido *decisum*.

Afirma que a atividade realizada pela empresa encontra-se prevista em seu instrumento constitutivo, qual seja, o seu Contrato Social ou Estatuto, notadamente em seu objetivo social, cujo teor transcreve. Chama atenção para o fato de que no seu Contrato Social não está prevista a realização de qualquer atividade relacionada com a compra e venda de mercadoria, mas

unicamente a prestação de serviços, *in casu* aplicação de películas nos vidros dos veículos automotores. Reproduz argumentação já expendida em sua peça impugnatória, a respeito dos serviços pelo mesmo prestados. Ressalta que *“se encontram acostadas aos autos Notas Fiscais do serviço de aplicação de película realizado pelo recorrente, com o destaque do ISS devido. Informa que tal situação, juntamente com todas as demais retro citadas, “demonstra claramente que é a empresa prestadora de serviços e que as películas são utilizadas na atividade da mesma, não podendo se sujeitar à incidência do ISS.”*

Ingressa na seara de apreciação acerca da incidência do ISS, argumentando que a própria autoridade julgadora reconhece que a aplicação das películas realizadas pelo recorrente é uma prestação de serviços, entendendo, entretanto, que quando o cliente requer a aplicação da película está, na verdade, adquirindo o produto, o qual teria preponderância de valor sobre o custo de sua aplicação. Salienta que o serviço de película faz parte de uma categoria de serviços que exige para sua concretização a utilização de materiais, sendo cediço que há serviços que requerem como requisito de sua prestação a aplicação de materiais, sob pena de não poderem ser prestados, informando que referidos materiais são elementos concretos envolvidos na prestação, por ela requeridos ou exigidos, sob pena de se tornar impossível o resultado. Reproduz escólio de Aires F. Barreto acerca da matéria. Reitera que não há que se cogitar de incidência de ICMS, uma vez que não há mercadorias na situação em questão, existindo, tão-somente, a utilização de materiais na prestação do serviço pelo recorrente. Diz que quando alguém se dirige ao estabelecimento do recorrente não o faz com o intuito de comprar um, dois, ou dez metros de insulfilm, mas sim para obter a aplicação do mesmo em seu veículo, serviço esse que possui um preço determinado independentemente da quantidade de material utilizado, ou seja, não há a venda de determinada quantia de material, mas sim a venda do serviço de aplicação do insulfilm no veículo. Transcreve trecho da Decisão recorrida para asseverar que *“o que se cobra é exatamente o valor por esse mencionado “processo de pelicularização do automóvel”, vislumbrado por aquele julgador. Outrossim, prossegue, se estivesse o recorrente realizado a venda do material, o que nem ao menos foi vislumbrado pela autoridade julgadora, aí sim, ter-se-ia a incidência do ICMS. Frisa, contudo, que não foi esse o fato que se comprovou nos autos, especialmente porque a atividade realizada pelo recorrente se consubstancia na prestação do serviço de aplicação de películas. Reproduz lição de Ângelo Braga Neto Rodrigues de Melo para repisar que, para saber se ocorrerá uma tributação por ISS ou ICMS, deve-se analisar a operação jurídica realizada pelas partes: em se tratando de obrigação de dar, incidirá, como regra geral, o ICMS, ao passo que se a obrigação for de fazer, incidirá o ISS”*. No caso em comento, ressalta, não há que se cogitar de obrigação de dar, posto que se assim o fosse, quando o cliente se dirigisse ao seu estabelecimento e “comprasse” a mercadoria, como pretende fazer entender os autuantes, a obrigação da empresa seria simplesmente entregar-lhe a quantidade determinada de insulfilm e o comprador, de posse do material, é quem trataria de instalá-lo ou contratar alguém para fazê-lo, não sendo, porém, *“nem de longe o que ocorre”*. Pede o cancelamento do Auto de Infração.

Repisa, literalmente, argumentação já constante de sua peça defensiva, atinente à inexistência de fundamentação legal específica no Auto de Infração.

Ao final, após reiterar que se trata de uma empresa prestadora de serviços que tem por objeto social, dentre outros, a prestação de serviços de aplicação de películas (coloquialmente conhecida como “insulfilm”) em vidros de veículos automotores de terceiros, bem como que está devidamente cadastrada, junto à Prefeitura do Município de Salvador, como contribuinte do ISS, requer a reforma integral da Decisão proferida, para que seja julgado nulo o Auto de Infração lançado, acatando os argumentos reproduzidos na peça recursal, com o cancelamento da cobrança do ICMS nele exigido.

A ilustre representante da PGE/PROFIS, após tecer escorço histórico a respeito do presente PAF, registra que *“somente o fato – provado nos autos – de estar o contribuinte em apreço adquirindo mercadoria sem que ele seja consumidor final e sem estar devidamente inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia já é elemento suficiente a embasar a autuação”*. Prossegue

aduzindo que não há nulidade na ação fiscal, visto que a fiscalização foi pautada na Nota Fiscal de fl. 09, cujos bens ali descritos são, evidentemente, mercadorias e devem ser oferecidas à tributação pelo ICMS. Assevera que, em face da quantidade das referidas mercadorias, fica evidente que não se destinavam ao consumidor final, mas a comerciante, pelo que deveria o contribuinte estar inscrito no cadastro estadual para emitir nota quando da saída dessas mercadorias, oferecendo-as à tributação pelo ICMS porque a atividade de colocação de película em automóveis, apesar de ser serviço, comporta também a venda da mercadoria utilizada.

Assinala que *“a colocação de película de segurança em automóveis não é uma atividade que se enquadre dentre aquelas indicadas no Cadastro de fl. 11”*, bem como que *“a Lista anexa à LC 116/03 não prevê expressamente a atividade de colocação de película em automóveis como serviço a ser tributado pelo ISS.”* Frisa que o ISS é um imposto previsto na Constituição Federal (inciso III do art. 156) para incidir sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, de competência municipal, desde que não abrangidos pelo ICMS e que estejam definidos em Lei Complementar (art. 1º, § 2º, LC 116/03). Ressalta que a Lei Complementar 116/03 traz as regras gerais sobre a tributação do ISS, como previsto no art. 146, da Magna Carta, anexando Lista que consigna, de forma taxativa, as hipóteses de incidência do ISS. A referida lei, salienta, *“regulamenta e estabelece a incidência do ICMS sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios”*, razão pela qual o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço não especificados na lista fica sujeito ao ICMS.

Entende, desta forma, que a atividade desenvolvida pelo contribuinte relativamente à aplicação de películas de segurança em automóveis trata-se de prestação de serviço e, por não estar especificado expressamente na Lista anexa à LC nº 116/2003 e considerando ainda tratar-se de atividade que envolve operação mista, o fornecimento da mercadoria fica sujeito à incidência do ICMS (art. 2º, IV, da LC 87/96). Assevera que deveria o contribuinte emitir nota de venda ao consumidor relativa ao material empregado e recolher o ICMS devido e, como não fez, impõe-se a autuação em pauta, que se mostra inteiramente procedente.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

Inicialmente, faz-se mister enfrentar as preliminares de nulidade suscitadas pelo recorrente.

A primeira delas, concernente à alegação de que os produtos adquiridos são, em verdade, insumos que seriam utilizados na prestação de serviços e que, conseqüentemente não estariam subsumidos à legislação estadual atinente ao ICMS, deve ser rejeitada.

Isso porque, como corretamente observado pelo julgador de *primo* grau, a aludida preliminar se confunde com o próprio mérito da autuação, qual seja, se as operações ora apreciadas se tratam, ou não, de circulação de mercadoria.

De referência à segunda preliminar de nulidade, arguida pelo recorrente, no sentido de que os produtos, objeto de autuação, foram apreendidos de forma arbitrária, subjetiva e sem fundamentação legal, o que resultaria em violação à disposição literal da lei, entendo que a mesma deve, de igual forma, ser afastada.

Ora, cristalina se apresenta a descrição da infração, relativa à falta de recolhimento do imposto relativo à aquisição de mercadorias por contribuinte não inscrito, sem prejuízo do enquadramento normativo utilizado, qual seja, o art. 125, II, “a” do RICMS/BA que se refere ao prazo para recolhimento do imposto nas aquisições de mercadorias em outros Estados por contribuinte não inscrito. Ademais, foi possível ao contribuinte entender e se defender da infração que lhe está sendo imputada, tendo o mesmo, inclusive, apresentado argumentos específicos a respeito de sua atividade econômica, aduzindo que esta seria albergada exclusivamente pelo ISS.

Ingresso, agora, na seara de apreciação do mérito da questão.

Da análise dos elementos e documentos acostados ao presente PAF, verifico que efetivamente os produtos que ensejaram a lavratura do Auto de Infração, quais sejam, películas, não se coadunam com a prestação de serviço principal (mecânica de veículos) e nem com as atividades secundárias (lanternagem e pintura, reparação elétrica, alinhamento e balanceamento de veículos), utilizadas pelo recorrente para fins de registro cadastral no Município de Salvador.

Além disso, como pontuado pela Douta PGE/PROFIS, *“somente o fato – provado nos autos – de estar o contribuinte em apreço adquirindo mercadoria sem que ele seja consumidor final e sem estar devidamente inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia já é elemento suficiente a embasar a autuação”*.

Ora, os bens descritos na Nota Fiscal de fl. 09 são, evidentemente, mercadorias, que devem, portanto, sofrer a incidência do ICMS. Acresça-se a isso o fato de que as quantidades das referidas mercadorias, denotam que as mesmas não se destinavam a consumidor final, mas sim a comerciante, razão pela qual deveria o contribuinte estar inscrito no cadastro estadual, sendo-lhe possível emitir nota quando da saída dessas mercadorias, oferecendo-as à tributação pelo ICMS.

Isso porque restou evidenciado que a atividade de colocação de película em automóveis, apesar de ser serviço, comporta também a venda das mercadorias utilizadas naquela prestação.

Outrossim, a colocação de películas de segurança em automóveis não está descrita no rol taxativo da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, pelo que não está sujeita à tributação pelo ISS.

Nesse sentido, invocando novamente as razões esposadas no opinativo exarado pela PGE/PROFIS, observo que *“o ISS é um imposto previsto na Constituição Federal (inciso III do art. 156) para incidir sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, de competência municipal, desde que não abrangidos pelo ICMS e que estejam definidos em Lei Complementar (art. 1º, § 2º, LC 116/03)”*.

Assim, é a referida lei que regulamenta e estabelece a incidência do ICMS sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios, pelo que fica evidenciado que o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço não especificado na lista fica adstrito à incidência do ICMS (art. 2º, IV, da LC 87/96).

Destarte, em face de tudo quanto acima exposto e com espeque no Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299166.0396/08-6**, lavrado contra **IMPERJET IMPERMEABILIZAÇÃO DE AUTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.921,59**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2009.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO - RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS