

**A I Nº** - 299166.0396/08-6  
**AUTUADO** - IMPERJET IMPERMEABILIZAÇÃO DE AUTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - WALTER LÚCIO CARDOSO DE FREITAS  
**ORIGEM** - IFMT DAT/METRO  
**INTERNET** - 04.05.09

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

**ACÓRDÃO JJF Nº 0105-04/09**

**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 DESTES ESTADO. Restou comprovado que se trata de operação de aquisição das mercadorias destinadas a comercialização por contribuinte não inscrito no cadastro do ICMS. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 12/08/08 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.

O autuado impetrou Mandado de Segurança de nº 2171446-7/2008 o qual foi deferido em grau liminar no sentido de que a Secretaria da Fazenda fizesse de imediato a liberação das mercadorias objeto da lavratura do Auto de Infração (fls. 18/41).

Apresentou defesa (fls. 69 a 88), onde inicialmente esclarece que é 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.

Informa que no exercício de prestação de serviço, adquiriu o material (películas), consignado na nota fiscal 1549, emitida pela Quality Comércio de Películas e Acessórios Ltda., o que culminou na 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.

Argumenta 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 nº 2171446-7/2008, em trâmite perante a 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA.

Discorre sobre a infração e diz que falta embasamento legal pela acusação de que as mercadorias adquiridas denotam característica comercial ao contrário do indicado no seu contrato social.

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

Afirma 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.

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

Transcreve 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 do § 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.

Argumenta 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. Contesta 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 do que dispõe o artigo 1º, § 1º do regulamento do ISS.

Afirma 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.

Transcreve os artigos 125, II, “a”, 150, 191 cc 911 e 913 do RICMS, bem como tipificação da multa prevista no artigo 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96 e afirma 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.

Transcreve 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.

Discorre 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.

Cita 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 estar lhe sendo imputada, inviabiliza sua ampla defesa, que é garantida pela CF/88 (art. 5º, LV).

Salienta que quanto à multa indicada na infração, com base no princípio da tipicidade, somente haveria incidência de determinado tributo caso corresponda 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.

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

O autuante presta informação fiscal (fls. 110/111), afirma que o autuado adquiriu as mercadorias “para comercialização conjunta com a prestação de serviços de aplicação de películas em vidros de automóveis”, admite que preste esse serviço, mas contesta a exigência do ICMS sobre a operação de comercialização do produto objeto da autuação.

Argumenta 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.

Afirma que a empresa deveria 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.

Diz 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).

Aduz 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 presta 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.

Ressalta 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 recolhe 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. Afirma que tal procedimento criaria uma desvantagem comercial contrária à lei da livre concorrência.

Requer a procedência da autuação.

## VOTO

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, 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.

Constatado 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.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299166.0396/08-6**, lavrado contra **IMPERJET IMPERMEABILIZAÇÃO DE AUTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado 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, 24 de abril de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR