PROCESSO ADMINISTRATIVO: *2855/2015*

CONTRIBUINTE: **CGE SOCIEDADE FABRICADORA DE PEÇAS PLÁSTICAS LTDA**

AUTOS DE INFRAÇÃO: 3.475/2015 e 3.477/2015

JULGAMENTO

1. RELATÓRIO

Conforme verificado às fls. 07 dos autos, o recorrente acima identificado foi notificado preliminarmente, através da Notificação Preliminar Eletrônica nº 35.26/13, para apresentar a seguinte documentação: livro de entrada e saídas de mercadorias, guias de recolhimento de ISSQN, IRPJ, Notas Fiscais de Serviço, Livro de registro Mod. 51 (serviços prestados) e livro de registro Mod.53 (serviços tomados), livro razão e comprovante de pagamento de taxa de licença, todos relativos aos períodos compreendidos entre 01/01/2008 e 30/11/2013.

Tal procedimento resultou na lavratura do Termo de Fiscalização de fls. 96, e, consequentemente, nos seguintes Autos de Infração:

I - Auto de Infração nº 3.475/2015, cuja irregularidade constatada foi a falta de recolhimento do ISS sobre serviços de beneficamento previsto no item 14.05 da lista anexa a Lei Municipal nº 3.648/2003;

II - Auto de Infração nº 3.477/2015, em razão da constatação da não emissão de nota fiscal de serviços, com multa prevista no art. 82, inciso I, alínea "a" da Lei 3.648/03.

Irresignado com as referidas autuações, o contribuinte apresentou, tempestivamente, nos termos da legislação vigente a época, Impugnação aos Autos de Infração acima identificados (fls. 108/119), argumentanto, em síntese, que a atividade verificada pelo fisco municipal se trata de "remessa para industrialização", sujeita ao ICMS, de competência estadual. Questionou, ainda, os valores considerados no arbitramento, vez que fora utilizado como base de cálculo o faturamento. Arduziu, também, a bitributação, vez que já recolhe o tributo a nível estadual.

Em sua manifestação de fls. 157/175, o fiscal responsável reitera a

manutenção dos autos de infração, aduziu a manutenção do enquadramento do serviço no subitem 14.05 da Lista de serviços anexa à Lei Municipal n°3.648/2003 (vigente à época do ocorrência do fato gerador) , reafirmando que durante a ação fiscal ficou demontrado que "o bem beneficado é de propriedade de terceiro, que os envia ao contribuinte para serem injetados e posteriormente devolvidos aos clientes". Quanto ao valor apuradado, fundamentou o lançamento no art. 23, V, da Lei n° 3.648/2003.

Com base no acimado, a autoridade competente indefer às fls. 176, **indeferiu** o pedido de cancelamento dos **Autos de Infração n°s. 3.475/2015 e 3.477/2015**, sendo o contribuinte cientificado da decisão em 16/03/2016 (fls.182).

Às fls. 183/183/199, o contribuinte, uma vez mais, não concordando com a decisão de primeira instância, interpôs Recurso Voluntário contra a decisão que indeferiu a impugnação apresentada.

Esta é a síntese do necessário.

Passa-se a analisar o mérito do recurso, uma vez que tempestivo.

2. DECISÃO

2.1 Das preliminares suscitadas

Antes de adentrar no cerne da questão, o recorrente argui em sua peça recursal, em sede de preliminar, a nulidade da intimação, sob o argumento de que, por ocasião, da lavratura dos autos de infração, fora notificado a proceder no pagamento do tributo em 15 dias, sem que lhe fosse dada oportunidade de apresentar recurso administrativo.

Razão não assiste o contribuinte, vez que o procedimento inerente ao procedimento tributário encontra-se devidamente previsto na legislação, não podendo ser alegado o desconhecimento da lei, conforme previsto no art. 3° do Decreto-Lei n° 4.657, de 4 de setembro de 1942(Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro). Aliás, ressalta-se que o recorrente apresentou impugnação oportunamente, que, por sua vez, foi aprecia pela autoridade de primeira instância

Quanto ao argumento de que houve cerceamento de defesa, mister salientar que a preliminar deve ser rechaçada, vez que a parte foi concedida o direito de promover a sua defesa na esfera administrativa, direito este exercido através da impugnação de fls. 108/119 e do Recurso

Voluntário ora em análise (fls. 183/199).

Superadas as questões atinentes às preliminares, passamos à análise do mérito.

2.2 AUTO DE INFRAÇÃO N°3.475/2015

Consta dos autos que a recorrente foi autuada pela fiscalização municipal pelo não recolhimento de ISSQN, em razão dos serviços enquadrados no item 14.05 da lista anexa Lei 3.648/2003.

De fato, pelas provas constantes dos autos, não restam dúvidas que a recorrente exerceu atividades intermediárias do ciclo produtivo, comumente denominada de **industrialização por encomenda**, consistente na prestação de serviços a terceiros que conforme prévias especificações do contratante acaba por transformar a matéria-prima disponibilizada.

Conforme se extrai da Lei Municipal n° 3.648/2003 e da Lei Complementar Federal n° 116/2003, leis vigente a época, para que seja exigível a cobrança de ISS por parte da Fazenda Pública, constitui-se como fato gerador a prestação dos serviços constantes da lista anexa presente em ambas as leis por parte do prestador.

> **LEI COMPLEMENTAR FEDERAL N° 116/2003:**
>
> Art. 1° O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.
>
> **LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR N° 116, DE 31 DE JULHO DE 2003.**
>
> (...)
>
> 14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer.

(Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

LEI MUNICIPAL Nº 3.648/2003:

Art. 2º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, tem como hipótese de incidência a prestação dos serviços constantes do parágrafo primeiro deste artigo, Lista de Serviços, ainda que estes não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O Imposto incide sobre os serviços de:

(...)

14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, **beneficiamento**, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer. (Redação dada pela Lei nº **4129**/2006)

Desta forma, pelo exposto encontra-se presente no caso em comento o fato gerador para a cobrança de ISS no referido Auto de Infração.

Ao contrário do que o recorrente afirma, na prestação de serviços constitui-se uma obrigação de fazer e não uma obrigação de dar, o foco principal é o fazer e o acessório pode ser uma obrigação de dar.

Em regra, na industrialização por encomenda incide o Imposto Sobre Serviços, uma vez que é o imposto que recai sobre a mão de obra contratada, cuja atividade desempenhada pelo prestador encontra-se prevista na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003 e no anexo da Lei Municipal nº 3.648/2003 sob o subitem 14.05 (relativo a serviços prestados em bens de terceiros).

Nestes serviços prestados em bens que pertencem aos tomadores desses serviços, o bem continua pertencendo a ele: há somente a entrega desse bem

para que o prestador faça o seu serviço. Feito o serviço, o bem retorna ao seu dono, o tomador do serviço. Não havendo portanto circulação.

Sendo assim, se não houver transmissão de propriedade do bem móvel, não há ICMS. Sem circulação, inexiste o imposto estadual. Pois bem, quando alguém entrega um bem de sua propriedade para outra pessoa executar o seu conserto, a sua restauração, a sua pintura, ou seja, para prestar um serviço nesse bem, torna-se evidente que não houve circulação, que não houve compra e venda desse bem. Houve apenas uma transferência de posse temporária, para posterior retorno ao seu dono.

Assim estando a atividade mencionada elencada no referido rol taxativo da Lei Complementar nº 116/2003 e da Lei Municipal nº 3.648/2003 , o fato gerador do imposto ISS restará caracterizado.

Há inclusive jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça que entende que na atividade de **industrialização por encomenda** incide sim o Imposto Sobre Serviço, conforme é possível extrair do seguinte julgado e seus precedentes:

15ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo:

> "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - ISSQN X ICMS - Ação Anulatória de Débito Fiscal - Atividade de impressão de material gráfico, personalizado e sob encomenda - Natureza de prestação de serviço - Inclusão do produto na cadeia produtiva do cliente - Irrelevância - Dever jurídico-obrigacional do prestador que se extingue com a entrega do serviço encomendado - Precedentes do STJ - ISS devido - Sentença reformada. RECURSO PROVIDO". (TJSP 15ª Câmara de Direito Público, Apelação nº 1003230-87.2014.8.26.0278, Rel. Desembargador Fortes Muniz, j. em 07.02.2019).

Há também decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça que versa

sobre a mesma temática:

> "TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA". PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA DE ISS. PRECEDENTES. 1. As Turmas de Direito Público desta Corte têm entendimento consolidado no sentido de que a "industrialização por encomenda" caracteriza prestação de serviço sujeita à incidência de ISS, e não de ICMS. Precedentes: AgRg no Ag 1369818/PR, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/03/2013, DJe 11/03/2013 e AgRg no AREsp 328.624/ES, rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2013, DJe 25/09/2013) 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no Ag 1361444/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/12/2013, DJe 17/12/2013)"

Portanto, frente ao explanado, e concorrente à jurisprudência acostada sobre o tema em tela, tem-se que a **industrialização por encomenda**, configura atividade-fim do prestador do serviço, uma vez que após o cumprimento de sua obrigação com a devolução do bem ao tomador de serviço que o encomendou, este é que decidirá sobre a sua destinação.

Deste modo, os serviços prestados e documentados, no entender dessa Comissão julgadora, foram devidamente enquadrados pela fiscalização no ato de lavratura do Auto de Infração objeto de recurso **no subitem 14.05.**

2.3 AUTO DE INFRAÇÃO N° 3.477/2015

Como é cediço, as obrigações tributárias são divididas em principal, quando o contribuinte tem por prestação (por dever) o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (multa em dinheiro), e acessória, quando, por força de lei, a prestação a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

No caso em apreço, o recorrente deixou de emitir notas fiscais de serviços, descumprindo, assim obrigação acessória prevista pelo art. 3.648/03, com penalidade prevista pelo art. 82, inciso I "a" do referido instrumento normativo.

Diante do acimado, acerdamente o fisco municipal lavrou o Auto de Infração ora em análise.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, a Comissão de Julgamento de Recursos Tributários, constituída pela Portaria n° 11.310 de 10 de outubro de 2019, **CONHECE** do Recurso Voluntário interposto, e no mérito decide **NEGAR PROVIMENTO** à pretensão do recorrente, decidindo pela manutenção do **Auto de Infração n° 3.475/2015 e Auto de Infração n° 3.477/2015,** vez que se encontram amparados pela legislação vigente à época.

Publique-se.

Mauá,18 de março de 2020.

FELIPE ALVES MOREIRA
Presidente
RF 38.020

MÔNICA APARECIDA MARQUES CAMPOS
Vice-Presidente
RF 36.043

RAFAEL MOREIRA FERREIRA
Membro
RF 36.829

RAYANE OLIVEIRA EVANGELISTA
Membro
RF 37.876

LUCIANA SALES COALHETA
Membro
RF 28.411