



## VOTO DO RELATOR

<b>PROCESSO ADMINISTRATIVO:</b>	7355/2000
<b>CONTRIBUINTE:</b>	Inscrição 27.652 ROSPER INDÚSTRIA METALÚRGICA LTDA
<b>REPRESENTANTE LEGAL:</b>	ROBERTO PEREIRA GONÇALVES – OAB/SP 105.077 LUCIMARA SANTOS COSTA – OAB/SP 231.949 KATIA NAVARRO RODRIGUES – OAB/SP 177.491
<b>AUTO DE INFRAÇÃO:</b>	AUTO DE INFRAÇÃO Nº 28/2014 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 257/2014 (Antigo 29/2014)
<b>INFRAÇÃO:</b>	AUTO DE INFRAÇÃO Nº 28/2014 – Falta de recolhimento do ISS no período fiscalizado (01/01/2012 à 31/12/2012).  AUTO DE INFRAÇÃO Nº 257/2014 – Falta de recolhimento do ISS no período fiscalizado (01/01/2008 à 31/12/2011) nos termos do Simples Nacional.
<b>LEGISLAÇÃO UTILIZADA:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Lei nº 1.880/1983 – Código Tributário do Municipal vigente à época;</li><li>• Lei nº 3.648/2003 – Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN;</li><li>• Lei nº 4.129/2006 – Altera a Lei nº 3.648/2003;</li><li>• Decreto nº 7.849/2013 – Regulamenta o Processo Administrativo Tributário estabelecido nas Leis 1.880/1983 e 3.648/2003;</li><li>• Lei Complementar nº 87/1996;</li><li>• Lei Complementar nº 116/2003</li><li>• Constituição Federal Brasileira.</li><li>• Lei Federal nº 9.430/1996.</li></ul>

### 1. RELATÓRIO

Consta dos autos do Processo Administrativo nº 7355/2000 que o contribuinte **ROSPER INDÚSTRIA METALÚRGICA LTDA** foi fiscalizado no período entre 01/01/2008 à 31/12/2012 por advento da Ordem de Ação Fiscal nº 001/2013. Tal procedimento culminou :

1. Na lavratura do Auto de Infração nº 28/2014, cuja irregularidade constatada foi a falta de recolhimento do ISS na rubrica 14.05 da Lista de Serviços, anexa a Lei nº 3.648/2003 conforme o Termo de Fiscalização acostado às fls. 317.



2. Na lavratura do Auto de Infração nº 29/2014, cuja irregularidade constatada foi a falta de recolhimento do ISS na rubrica 14.05 da Lista de Serviços, anexa a Lei nº 3.648/2003, nas condições do Simples Nacional (alíquota), conforme o Termo de Fiscalização acostado às fls. 314;

Irresignado com as referidas autuações, o contribuinte apresentou tempestivamente defesa administrativa em relação aos **Autos de Infração nº 28/2014 e 29/2014** respectivamente às fls. 328/334 e 380/386.

Tendo sido analisadas as razões dos recursos retromencionados, a autoridade tributária às fls. 462 **indeferiu** o pedido de cancelamento do **Auto de Infração nº 28/2014** fls. 328/334 por não apresentar qualquer fato novo que não tenha sido analisado quando da ação fiscal e que justifique o seu cancelamento, e **deferiu parcialmente** o pedido de cancelamento do **Auto de Infração nº 29/2014**, uma vez que fora constatado um equívoco pela fiscalização tributária, que consistia na existência de um lançamento em duplicidade de crédito tributário para o mês de maio de 2009. Para tanto, decidiu-se pelo cancelamento deste Auto de Infração (AI nº 29/2014) e a lavratura de um novo, corrigindo o equívoco constatado, mantendo porém os demais valores lançados por não ter apresentado qualquer fato novo que não tenha sido analisado quando da ação fiscal e que justifique o seu cancelamento.

Conforme retromencionado, a fiscalização tributária cumpriu a determinação consistente em cancelar o Auto de Infração nº 29/2014 lavrando em substituição o **Auto de Infração nº 257/2014**<sup>1</sup> com as devidas correções, tendo sido o contribuinte devidamente comunicado em 15/04/2014, abrindo-se a partir desta data o prazo para apresentação do recurso voluntário <sup>2</sup>.

O contribuinte, uma vez mais, não concordando com a decisão de primeira instância, interpôs "Recurso Administrativo" (Recurso Voluntário) aos Autos de Infração nº

---

1 Conforme a inteligência do Art. 28 do Decreto nº 7849/2013, não será devolvido ao sujeito passivo o prazo para impugnação em primeira instância em face da lavratura de novo Auto de Infração, haja vista que este novo auto foi aberto para mera correção formal, assim como não houve agravamento da exigência fiscal.

2 Importante ressaltar que não consta dos autos, a comprovação inequívoca de que o contribuinte tenha sido comunicado da decisão exarada pela autoridade tributária em fls. 462, que indeferiu o pedido de cancelamento do Auto de Infração nº 28/2014 e o deferimento parcial do Auto de Infração nº 29/2014, desta forma, no entendimento deste relator, os subsequentes recursos em face a esta decisão devem ser admitidos.



28/2014 e 29/2014<sup>3</sup> tempestivamente, conforme se visualiza dos autos às fls. 492/498.

O autos foram recebidos na Comissão de Julgamento de Recursos Tributários em 08/05/2014 para o julgamento em segunda instância.

Esta é a síntese do necessário.

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

## 2. VOTO

### 2.1 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 28/2014

A recorrente tem como objeto social a prestação de serviços em ferramentaria e usinagem, desenvolvidos sob encomenda<sup>4</sup>, o qual no caso sob julgamento, consiste em receber a matéria-prima e o desenho industrial dos encomendantes, para que a recorrente faça o molde, que posteriormente é utilizado a cadeia de produção do encomendante.

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 à Lei Complementar nº 116/03 e Lei Municipal nº 4129/2006.

De fato, 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.

### FUNDAMENTO LEGAL

O contribuinte, em sua peça recursal alega que o fundamento legal utilizado pelo fiscal de tributos na lavratura dos Autos de Infração 28/2014 estaria equivocado, pois no anexo da Lei nº 3.648/2003 (que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN) no item “14.05” “todas as atividades ali mencionadas teriam a incidência do Imposto Sobre Serviços, com exceção dada ao serviço de beneficiamento de objetos não destinados à industrialização e comercialização, atividade comumente

3 Observa-se que o contribuinte se equivocou, uma vez que interpôs recurso em face de Auto de Infração que já havia sido cancelado e substituído pelo Auto de Infração nº 257/2014. Pelo princípio da verdade material, o recurso deverá ser aceito, uma vez que o mero equívoco quanto ao número do auto de infração não compromete a análise do mérito e seu julgamento.

4 Fonte: Site oficial da empresa: <http://www.rosper.com.br/empresa.htm>



exercida pela empresa recorrente.

Ocorre que em 27 de dezembro de 2006 foi promulgada a Lei Municipal nº 4.129, que em seu art. 1º determina que o item 14.05 (além de outros) passaria a vigorar com a seguinte descrição:

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

Nota-se portanto que foi suprimido o trecho “..., **de objetos não destinados à industrialização e comercialização**”(grifo nosso).

Cumprе ressaltar que a descrição contida em norma anterior encontrava-se em dissonância com a Lei Complementar Federal nº 116/2003 que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Desta forma, a Lei Municipal nº 4.129/2006 veio portanto corrigir a visível inconstitucionalidade presente na Lei nº 3.648/2003 enquanto vigente.

Assim, considerando que tal alteração legislativa deu-se em momento anterior a lavratura dos autos de infração, reputa-se correto o entendimento da fiscalização.

#### **FATO GERADOR DO ISSQN**

Conforme se extrai da Lei Municipal nº 3.648/2003 e da Lei Complementar Federal nº 116/2003, 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 Nº 116/2003:**

Art. 1º 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 Nº 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.

#### SOBRE A ALEGADA INCIDÊNCIA DE ICMS

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.

Exemplo: Serviço de mecânico: ele vai fazer o serviço no veículo, se tiver que trocar peças (que seria a venda de mercadoria) não será cobrado ICMS, pois a obrigação principal é o serviço.

O próprio recorrente admite as fls. 04 de seu recurso que fora **"... contratada para FAZER molde que será incluso nos produtos industrializados por seus clientes, e não para dar."** (grifo nosso).

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 4129/2006 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, inexistente 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 4.129/2006, 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.**

## 2.2 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 257/2014 (AI 29/2014)

Memoriza-se que o Auto de Infração originário, qual seja, o AI nº 29/2014 foi lavrado em face do recorrente por falta de recolhimento do ISS sob a rúbrica 14.05 nas condições impostas pelo Simples Nacional. Além da cobrança dos valores não recolhidos no período, o sujeito passivo também foi penalizado com a cominação de multa de 75% do valor dos impostos devidos.

No entanto, foi constatado um equívoco, consistente no lançamento em duplicidade de parcela do imposto, que inclusive fora observado pelo recorrente em sua impugnação.

Desta forma, decidiu-se pelo cancelamento deste Auto de Infração e a lavratura de um novo com o fito de se corrigir o erro constatado.

Como consequência disso, lavrou-se o Auto de Infração nº 257/2014 com os devidos lançamentos regularizados.

Ocorre que, em análise preliminar ao mérito recursal, verificou-se outro equívoco na lavratura do Auto de Infração nº 257/2014, uma vez que nesta nova autuação, a multa cominada pela falta de recolhimento se deu na razão de 50% do valor total do imposto



devido, quando o correto deveria ser 75% , motivado pelas condições impostas pelo Simples Nacional, sob fundamento legal dado pelo art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta):

Lei nº 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(Vide Lei nº 10.892, de 2004)

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Conclui-se portanto que **o Auto de Infração nº 257/2014 padece de erro material, devendo ser cancelado e lavrado um novo para sua devida correção.**

### 3. DA ALEGADA OMISSÃO NO JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTANCIA DOS AI 28/2014 E 29/2014.

#### AI Nº 28/2014

Consta do recurso do contribuinte alegada omissão do Agente Fiscal no julgamento de primeira instância do Auto de Infração nº 28/2014 na medida em que no momento da lavratura teria indicado valor equivocado, não correspondente ao valor real contido nas notas fiscais com CFOPs de número 5.124 lançados pelo recorrente no ano de 2012, destacando em tabela própria a relação mensal com os valores que entende correto.

O recorrente alega que foi autuado no valor originário de R\$ 11.491,55 quando na verdade entende que deveria ser de R\$ 7.347,00.

Não assiste razão o recorrente conforme explica-se a seguir.





O somatório de valores originários de ISS (alíquota de 3%) presentes nas notas fiscais com CFOPs de número 5.124 de fato totalizam o montante de R\$ 7.347,00 como é possível também extrair do documento "Extrato Completo do Auto de Infração" contido às fls. 319:

	VALOR ORIGINAL (EM R\$)	VALOR CORRIGIDO (EM R\$)	VALOR JUROS (EM R\$)	VALOR DA MULTA (EM R\$)	VALOR DEVIDO (EM R\$)
IMPOSTO DEVIDO	7.347,00	8.289,11	1.605,15	1657,15	11.552,09
MULTA 50% VALOR DO IMPOSTO DEVIDO	4.144,55 <sup>5</sup>	4.144,55 <sup>5</sup>	0,00	0,00	4.144,55
TOTAL	11.491,55	12.433,66	1.605,15	1657,83	15.696,64

No entanto, nota-se que o recorrente, ao alegar que o valor originário devido seria de R\$ 7.347,00, acabou por se esquecer da incidência da multa punitiva de 50% do valor do imposto devido no momento da lavratura do Auto de Infração (15/01/2014), cuja previsão legal se deu pelo art. 209 da Lei nº 1880/1983 (Redação dada pela Lei nº 3058/1998):

*Lei Municipal nº 1.880/1983*

*Art. 209 Serão punidos com:*

*I - multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo devido e não pago, ou pago a menor, os sujeitos passivos que cometerem irregularidade no recolhimento, apurada por ação fiscal.*

*(Redação dada pela Lei nº 3058/1998)*

Desta forma, somando-se o valor original do imposto devido com a multa punitiva aplicada pela norma retromencionada, obtêm-se portanto o valor de R\$ 11.491,55, da mesma forma como o lavrado pelo agente de fiscalização.

## AI Nº 29/2014

Considerando a existência de erro material na lavratura do Auto de Infração nº 257/2014, assim como a necessidade de seu cancelamento conforme tratado no item "2.2" resta portanto prejudicado seu julgamento pela perda do objeto.

<sup>5</sup> Multa de 50% do valor do imposto devido no momento da lavratura do Auto de Infração ( janeiro de 2014) conforme art. 209 da Lei nº 1880/1983 (Redação dada pela Lei nº 3058/1998).



## CONCLUSÃO

Pelo exposto, a Comissão de Julgamento de Recursos Tributários, constituída pela Portaria nº 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 nº 28/2014** por falta de amparo legal, uma vez que o ISSQN lançado é devido por força do artigo 155, §2º, IX, “b” da Constituição Federal, e pelo art. 2º, IV da LC nº 87/96; pelo artigo 1º, §2º da LC 116/2003 e subitem 14.05 da lista de serviços anexa à LC 116/2003 e da Lei Municipal nº 3.648/2003, alterada pela Lei Municipal nº 4.129/2006, e por falta de novos elementos suficientemente capazes de desconstituir os lançamentos efetuados.

Quanto ao **Auto de Infração nº 257/2014** a Comissão de Julgamento de Recursos Tributários **delibera pelo seu cancelamento**, haja vista a existência de erro material em sua lavratura, sendo de rigor que os autos sejam encaminhados para a Fiscalização Tributária para as providências necessárias à lavratura de novo Auto de Infração com as devidas correções.

Publique-se.

Mauá, 09 de outubro de 2019.

  
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