

**PROCESSO** - A. I. Nº 279733.0006/07-8  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - GÔES & SILVA LTDA. (GRÁFICA PLANTÃO)  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3º JJF nº 0178-03/08  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 08/10/2008

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0326-11/08

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Restou demonstrado, nos autos, que a empresa não é contribuinte do ICMS, vez que não desempenha, com habitualidade, atividade sujeita a tributação por este imposto, atuando exclusivamente no ramo gráfico, ainda que possua inscrição estadual como contribuinte especial na SEFAZ. Notas fiscais acostadas ao processo referem-se a aquisições de materiais vinculados à atividade da empresa, e não caracterizam o intuito comercial, não estando tais aquisições elencadas como hipótese de pagamento da antecipação parcial. Infração descaracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. O contribuinte não está obrigado a manter a escrituração de entrada de mercadorias, ainda que possuindo inscrição estadual como contribuinte especial na SEFAZ, vez que não desempenha, com habitualidade, atividade sujeita ao ICMS. Aplicação do preceito normativo insculpido no artigo 5º, caput, da Lei nº 7.014/96 e no artigo 36, caput, do RICMS/BA, em conformidade com o disposto no artigo 8º, §1º, e item 77 da Lista de Serviços do Decreto-Lei nº 406/68. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de apreciação do Recurso de Ofício, relativo ao Auto de Infração lavrado em 05/12/2007 em razão de duas imputações:

INFRAÇÃO 1 - Falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, para fins de comercialização. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte deixou de recolher, na condição de empresa com inscrição Especial, o imposto devido a título de antecipação parcial, na aquisição interestadual de mercadorias com a utilização de alíquota interestadual. Demonstrativos às fls. 10 a 17. Exercício de 2004 - meses de outubro a dezembro; Exercício de 2005 - meses de janeiro a dezembro; Exercício de 2006 - meses de janeiro a dezembro. ICMS no valor de R\$54.343,92, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - Falta de registro fiscal de entradas de mercadorias sujeitas a tributação. Demonstrativo à fl. 18. Exercício de 2002 - meses de fevereiro, maio, julho a setembro, e

dezembro; Exercício de 2003 – meses de fevereiro, abril e dezembro; Exercício de 2004 – meses de janeiro a março, maio e julho. Multa no valor de R\$4.527,54.

O autuado, por intermédio de advogado com procuração à fl. 70, ingressa com impugnação às fls. 55 a 66, citando os termos da imputação 1 e arguindo, preliminarmente, que o Auto de Infração é nulo porque o autuante nesse inseriu dispositivos legais que dizem respeito a empresas que vendem e fazem circular mercadorias, atividade que o contribuinte não exerce, por ser empresa que somente atende os serviços de impressão de livros, revistas, jornais, periódicos, e demais serviços gráficos sob encomenda e para uso do encomendante, e consumidor final, incidindo sobre tais operações apenas o Imposto Sobre Serviços – ISS, de competência do Município. Diz que não faz circular mercadorias, nem se credita do ICMS, e que as empresas gráficas são inscritas na SEFAZ apenas por exigência do Estado, ressaltando que outras Unidades da Federação não o exigem.

O defendente aduz não ser obrigado a manter o livro Registro de Entradas, e de nele escriturar as mercadorias adquiridas, por ser sujeito passivo apenas do ISS, pelo que a autuação não tem amparo legal. Transcreve Ementa prolatada no Acórdão CJF nº 0109-12/05 (cópia às fls. 88 a 90), na qual foi considerado improcedente Auto de Infração lavrado contra empresa gráfica, em razão de falta de escrituração de notas fiscais no livro Registro de Entradas. Diz que a indústria gráfica não é sujeita à tributação ainda que haja circulação de mercadorias, o que não é o seu caso, afirmando existirem inúmeras decisões do STF neste sentido, a exemplo da Decisão prolatada no Recurso Extraordinário nº 94.939RJ, de 01/11/1981, que transcreve à fl. 58.

O sujeito passivo cita, às fls. 59 e 60, os Acórdãos JJF nº 0221-02/05 (cópia às fls. 91 a 94), JJF nº 0261-04/05 (cópia às fls. 95 a 97), JJF nº 0262-04/05 (cópia às fls. 98 a 100), CJF nº 0075-11/06 (cópia às fls. 101 a 103), CJF nº 0313-11/06 (cópia às fls. 104 a 107), e CJF nº 0383-11/06 (cópia às fls. 108 a 110), prolatados por este CONSEF, referentes a Decisão pela improcedência de autuação por falta de escrituração de notas fiscais no livro Registro de Entradas por outra empresa gráfica, e a decisões pela improcedência de exigência de imposto por antecipação parcial, por diversas empresas do ramo de atividades gráficas.

Diz que, além da farta jurisprudência que regula a matéria, o Fisco não considerou o disposto no artigo 8º do Decreto-Lei nº 406/98, e item 77 da Lista de Serviços de que trata o dispositivo, que estabelece que, em se tratando de serviços gráficos, a competência da cobrança de imposto é do Município, pelo que não se pode falar em antecipação parcial, ou diferença de imposto (ICMS). Que o Município de Feira de Santana já estabelece ser o sujeito ativo da exigência do ISS sobre os serviços gráficos. Repete ser empresa do ramo gráfico que atua no mercado de feira de Santana, tendo sempre sido tributada, desde sua fundação, em janeiro de 2001, pelo ISS, e nunca tendo recolhido o ICMS. Que as explicações que prestou ao autuante, no sentido de não ser contribuinte do imposto, foram em vão, tendo havido excesso de exação. Que as empresas prestadoras de serviços gráficos não estão sujeitas ao ICMS, mesmo que haja circulação de mercadorias, e que o STF tem rechaçado as diversas interpretações dos Estados em contrário. A este respeito, transcreve Ementas de julgados do STF, do STJ, do CONSEF/BA, e do TIT/SP, às fls. 61 a 65. Conclui pedindo a declaração de nulidade e, não sendo atendido este pleito, a declaração de improcedência da autuação, com o seu arquivamento. Requer a produção das provas em Direito admitidas, consoante artigo 5º, caput e incisos LIV e LV, da Constituição da República.

A informação fiscal foi prestada à fl. 405 (volume II), na qual o autuante diz que o Auto de Infração foi lavrado em cumprimento a Ordem de Serviço – OS que informava a necessidade de exigência do imposto devido por antecipação parcial, tendo em vista a falta de recolhimento em operações de aquisições de mercadorias, ou bens, *“cujo imposto tenha sido calculado com aplicação da alíquota interestadual.”* Que a autuação baseia-se no artigo 352-A, §3º, incisos I e II, que transcreve. Conclui pedindo que seja declarada a procedência da autuação.

Presente aos autos, a i. JJF não acata a argumentação de nulidade do Auto de Infração, pois os seus pressupostos de validade encontram-se no processo, tendo sido indicados o autuado, o montante e o fato gerador do débito exigido, não estando o Auto de Infração, e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses do artigo 18 do RPAF/99. Os fatos foram devidamente explicitados nas descrições das infrações, tendo o contribuinte as compreendido, conforme revela o teor de sua impugnação, e de sua defesa pontual.

Indicam que no mérito, o Auto de Infração traz duas imputações.

Quanto à infração 1, destacam os ilustres julgadores que a antecipação parcial do ICMS ocorre nas entradas interestaduais de mercadorias para comercialização, portanto não é devida a antecipação parcial nas aquisições de mercadorias para uso e consumo do estabelecimento, ou nas aquisições que irão fazer parte do processo produtivo da empresa, ou ainda que sejam utilizadas na prestação de serviços fora da área de incidência de ICMS, haja vista que é neste sentido o posicionamento do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0075-11/06, nº 0313-11/06 e nº 0383-11/06, mencionados e arrolados pelo contribuinte aos autos às fls. 101 a 110.

Não há provas no PAF, da promoção de circulação de mercadorias pela empresa, em relação aos produtos contidos nas notas fiscais, a exemplo de “Chapa Optima”, papel off-set, papel cartão, papel couché, papel vegetal, ou laca, dentre outros, dado serem utilizados no exercício da atividade gráfica, que é o objeto comercial do autuado. Desta forma, não se aplica, à situação em lide, o disposto no §3º do artigo 352-A, adotado pelo autuante como base normativa para o lançamento de ofício.

Realça o ilustre relator que o autuado opera, conforme dados de seu cadastro na SEFAZ, no ramo gráfico, o que não foi objeto de contestação pelo agente fiscal.

A empresa do ramo de atividades gráficas, tem os seus serviços tributados pelo Imposto Sobre Serviços - ISS, nos termos do artigo 8º, §1º, e item 77 da Lista de Serviços, ambos do Decreto-Lei nº 406/68; assim, sobre suas operações comerciais não incide o ICMS. Destaca que embora o contribuinte esteja inscrito na condição de especial, não desenvolve atividade mista, na qual se sujeitaria às tributações pelo ICMS e pelo ISS, portanto não é alcançado pela hipótese prevista no inciso II do mencionado §3º do artigo 352-A.

Ressalta a i. JJF que o artigo 12-A da Lei nº 7.014/96 determina a exigência da antecipação parcial do ICMS, nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização. Não resultando comprovada a finalidade comercial das aquisições interestaduais, resta descaracterizada a Infração 1, pelo que a consideram improcedente.

Passam à segunda imputação, a qual acusa da falta de registro fiscal de entradas de mercadorias sujeitas a tributação.

Aludem à não demonstração nos autos da prática habitual da empresa autuada, de operações de circulação de mercadorias; desta maneira, a mesma não se enquadra na condição de contribuinte deste imposto, ainda que possuindo inscrição estadual como contribuinte especial na SEFAZ.

A inscrição especial no cadastro da SEFAZ decorre de previsão regulamentar contida no artigo 150, inciso V, alínea “b”, item 3, do RICMS/BA, e não situa a empresa autuada como contribuinte do ICMS, conforme previsto no artigo 5º, caput, da Lei nº 7.014/96, e artigo 36, caput, do RICMS:

*“Lei nº 7.014/96*

*Art. 5º Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*RICMS/BA:*

*Art. 36. Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*Art. 150. Inscrever-se-ão no Cadastro de Contribuintes, antes de iniciarem suas atividades:*

*V - na condição de CONTRIBUINTE ESPECIAL:*

*b) as pessoas jurídicas não obrigadas a inscreverem-se mas que, por opção própria, requererem inscrição, inclusive:*

*3 - os estabelecimentos gráficos quando confeccionarem, exclusivamente, impressos mediante encomenda direta dos respectivos clientes.”*

Aduzem que mesmo o contribuinte promovendo a circulação esporádica das mercadorias discriminadas nas notas fiscais que embasam a autuação, o que não está provado neste lançamento, ainda assim tal situação não o caracterizaria como contribuinte do ICMS.

As notas fiscais que foram acostadas ao processo compreendem a aquisição de materiais vinculados à atividade da empresa. A norma especificada no caput do artigo 314 do RICMS/BA determina que os contribuintes do ICMS deverão manter os livros fiscais indicados em seus incisos; entretanto para não contribuinte do ICMS inexistente a obrigatoriedade de manutenção e da escrituração de tais livros fiscais. Transcrevem mencionado art. 314:

“RICMS/BA

*Art. 314. Salvo disposição em contrário, todos os contribuintes do ICMS deverão manter, em cada estabelecimento, conforme as operações ou prestações que realizarem, os seguintes livros fiscais (Conv. SINIEF s/nº, de 15/12/70, Conv. SINIEF 06/89 e Ajuste SINIEF 1/92):”*

Conclui que a empresa autuada, atua no ramo de atividade gráfica, cujos serviços são tributados pelo Imposto Sobre Serviços - ISS, nos termos do artigo 8º, §1º, e item 77 da Lista de Serviços, ambos do Decreto-Lei nº 406/68, não está obrigada a escriturar livros fiscais relativos ao ICMS, apontam também improcedente a infração 02.

Julgam pela Improcedência do Auto de Infração em comento e recorre, de ofício, da Decisão.

## VOTO

O Recurso de Ofício em apreciação nesta Câmara do CONSEF, decorre da determinação dos termos do artigo 169, inciso I, alínea "a", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

A autuação em análise compreendeu duas infrações;

A primeira acusou o autuado do não recolhimento da antecipação parcial do ICMS sobre aquisições de mercadorias advindas de outros Estados da Federação.

Nos autos não estão presentes provas que tenha havido comercialização por parte do sujeito passivo, das mercadorias indicadas nos autos (papel Off-set, ou laca, papel cartão, papel couchê, papel vegetal, chapa ótima), pois são insumos utilizados em sua atividade gráfica.

A operação desenvolvida pela empresa autuada, de conformidade aos dados de seu cadastro na SEFAZ, situa-se no ramo gráfico, o que não foi objeto de contestação pelo agente fiscal. Desta forma, à situação em lide não se aplica, o disposto no §3º do artigo 352-A, utilizado indevidamente pelo autuante como base normativa para o lançamento de ofício.

Empresas com estas características funcionais, no ramo de atividades gráficas, têm os seus serviços alcançados pelo Imposto Sobre Serviços - ISS, nos termos do artigo 8º, §1º, e item 77 da Lista de Serviços, ambos do Decreto-Lei nº 406/68.

Descabe assim, a incidência do ICMS sobre tais operações comerciais, pois a Lei nº 7014/96, em seu art. 12-A estabelece a exigência da antecipação parcial do ICMS, nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização e, como não restou comprovada a finalidade comercial das aquisições objeto da autuação, fica descaracterizada a Infração 1, pelo que mantenho a decisão recorrida.

A segunda infração foi lançada tendo por fulcro a falta de registro fiscal de entradas de mercadorias sujeitas à tributação.

Vejo os autos não demonstrarem a prática habitual pelo autuado, com operações de circulação de mercadorias, o que ratifica a mesma não se enquadrar na condição de contribuinte deste imposto, ainda que possuindo inscrição estadual como contribuinte especial na SEFAZ.

Referida inscrição especial no cadastro da SEFAZ atende a previsão regulamentar contida no artigo 150, inciso V, alínea “b”, item 3, do RICMS/BA, e não enquadra a empresa autuada como contribuinte do ICMS.

Assim dispõem, da Lei nº 7.014/96, caput dos arts. 5º e 36º do RICMS:

*“Lei nº 7.014/96*

*Art. 5º Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*RICMS/BA:*

*Art. 36. Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*E o art. 150 do RICMS prescreve:*

*Art. 150. Inscrever-se-ão no Cadastro de Contribuintes, antes de iniciarem suas atividades:*

*V - na condição de CONTRIBUINTE ESPECIAL:*

*b) as pessoas jurídicas não obrigadas a inscreverem-se mas que, por opção própria, requererem inscrição, inclusive:*

*3 - os estabelecimentos gráficos quando confeccionarem, exclusivamente, impressos mediante encomenda direta dos respectivos clientes.*

Destaque-se ainda que, se o contribuinte estivesse promovendo a comercialização esporádica daquelas mercadorias contidas nas notas fiscais objetos da autuação, o que não restou provado, mesmo assim tal situação não o classificaria como contribuinte do ICMS.

Nos autos estão compreendidas notas fiscais, acostadas que foram pela fiscalização e que referem-se à aquisição de materiais vinculados à atividade da empresa.

A norma abaixo transcrita (caput do artigo 314 do RICMS/BA) obriga aos contribuintes do ICMS a manutenção dos livros fiscais indicados na mesma.

*“RICMS/BA*

*Art. 314. Salvo disposição em contrário, todos os contribuintes do ICMS deverão manter, em cada estabelecimento, conforme as operações ou prestações que realizarem, os seguintes livros fiscais (Conv. SINIEF s/nº, de 15/12/70, Conv. SINIEF 06/89 e Ajuste SINIEF 1/92):”*

Como restou indubitável a operação da empresa autuada no ramo de atividades gráficas, cujos serviços são tributados pelo Imposto Sobre Serviços - ISS, nos termos do artigo 8º, §1º, e item 77

da Lista de Serviços, ambos do Decreto-Lei nº 406/68, inexistente a obrigatoriedade de manutenção e da escrituração de tais livros fiscais, pelo que mantenho a Decisão recorrida.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279733.0006/07-8** lavrado contra **GÓES & SILVA LTDA. (GRÁFICA PLANTÃO)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR - RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS