

**PROCESSO** - A. I. Nº 281318.1202/08-9  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - F. J. DOS REIS & CIA LTDA. (GRÁFICA REIS)  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 4º JJF nº 0235-04/09  
**ORIGEM** - INFAZ SANTO ANTÔNIO DE JESUS  
**INTERNET** - 02/10/2009

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0249-11/09

**EMENTA:** ICMS. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. ESTABELECIMENTO GRÁFICO. Não havendo nos autos elementos suficientes para determinar a infração imputada, por ser o roteiro aplicado inadequado para a atividade em tela, impende decretação da Nulidade do presente lançamento de ofício. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O presente processo foi encaminhado para esta Câmara de Julgamento Fiscal, na forma de Recurso de Ofício, para exame da Decisão exarada pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, consoante Acórdão nº 0235-04/09, que julgou improcedente o Auto de Infração nº 281318.1202/08-9, lavrado em 17/12/2008, o qual reclama a cobrança do ICMS, no valor de R\$47.350,04, com aplicação da multa de 70%, decorrente da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurado através de entrada de mercadorias não registradas, período de janeiro de 2003 a junho de 2007.

O autuado apresentou impugnação tempestiva (fls. 152 a 156), sustentando, de plano, o equívoco da autuação, pelo fato de diversas notas fiscais de entradas indicadas pelo autuante não representarem aquisições efetuadas por ele, asseverando que se lhes dissessem respeito, nada seria devido a título de ICMS, conforme as razões que a seguir aduziria.

Preliminarmente, invocou o art. 150, § 4º, do CTN, para apontar a decadência do direito do Fisco de lançar obrigações tributárias com fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro e 17 de dezembro de 2003, data de lavratura do auto infracional.

Em seguida, citou os arts. 2º, § 3º, do RICMS/BA e 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, assegurando que não incide o imposto sobre as operações objeto da autuação, já que o fato gerador diria respeito à presunção de omissão de saídas ocorridas em momento anterior, as quais, em tese, não teriam sido escrituradas.

Salientou que o Fisco, assim procedendo, acaba adotando duas presunções consecutivas: a primeira, de que a falta de escrituração de entradas comprovaria operações de saídas anteriores e, a segunda, a de que estas operações de saídas seriam tributáveis pelo ICMS.

Reportando-se à Instrução Normativa nº 56/07, fez menção ao posicionamento deste Conselho de Fazenda diante de tal situação, trazendo como argumento casos de empresas que só operam saídas isentas, imunes, sem tributação ou apenas sujeitas ao ISSQN e ressaltando que, segundo a aludida Instrução Normativa, no caso de omissões de saídas apuradas por presunção, far-se-ia necessário levar em conta a realidade tributária do contribuinte, que seria exatamente o caso do Auto de Infração ora impugnado, pois a operação do autuado consiste em prestações de serviços, sujeitas exclusivamente à tributação municipal.

Aduziu que seu objeto social é o de serviços gráficos (fl. 160, Cláusula Segunda) e que os documentos econômico-fiscais (DME/DMA) anexados demonstram a inexistência de saídas tributáveis pelo imposto estadual.

O autuante, às fl. 222, prestou a informação fiscal de praxe, afirmando que a argumentação do autuado de que não adquiriu as mercadorias objeto da autuação é infundada, por falta de provas.

De outra parte, contestou a preliminar de decadência, uma vez que a auditoria pode alcançar o exercício de 2003, além do que todos os documentos (notas fiscais), que comprovam os créditos reclamados, foram apensados ao feito.

Por fim, inferiu que a peça defensiva “reveste-se de mero expediente processual para procrastinação do pagamento do Auto de Infração ora reclamado.”

Por meio do Acórdão JJF Nº. 0235-04/09, o Auto de Infração foi julgado improcedente, tendo o Relator, inicialmente, rejeitado a preliminar de decadência, por entender que o parágrafo único do art. 173 do CTN deixa claro o prazo definitivo para constituição do crédito.

Analisando o mérito, o julgador teceu comentários sobre a questão da proporcionalidade, estabelecida na Instrução Normativa nº 56/07, item 1, onde, ao apurar omissões de saídas, hipóteses previstas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá excluir do cálculo do ICMS a parte dos valores que se referem a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária; e, sobre o item 2 da referida norma, estabelecendo que, se no curso da ação fiscal, o preposto fiscal constatar o fato de serem as operações habituais do contribuinte integralmente isentas, não tributáveis e / ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no aludido diploma legal, empregando outros roteiros de fiscalização.

Após observar que o autuante, na sua informação fiscal, desatendeu ao quanto previsto no § 6º, do art. 127, do RPAF/99, na medida em que não se manifestou acerca da alegação constante da defesa, referente à IN 56/07, decidiu a JJF, taxativamente:

*“Com efeito, a situação se enquadra na previsão do item 02 da IN 56/07, pois o autuado exerce serviços sujeitos apenas ao ISSQN, não estando submetido à tributação do ICMS ora exigido. Os elementos de prova trazidos aos autos (documentos econômico-fiscais de fls. 165 a 218, além do contrato social, fl. 160, Cláusula Segunda) e as informações dos sistemas da SEFAZ, a exemplo do INC, demonstram que assiste razão ao sujeito passivo quando afirma que o Fisco adotou duas presunções consecutivas: a primeira seria a de que a falta de escrituração de entradas comprovaria operações de saídas anteriores (legal e pertinente); e a segunda, a de que estas operações de saídas seriam tributáveis pelo ICMS (pessoal e improcedente). Da análise das notas fiscais e do livro Registro de Apuração do ICMS juntados ao processo, concluo que se trata de aquisição de insumos utilizados na prestação de serviços gráficos, fora do campo de tributação do ICMS. É notório que no âmbito do Direito Tributário somente são admitidas as presunções originadas da legislação, sendo absolutamente incabíveis aquelas de natureza pessoal, a exemplo de que as saídas do autuado seriam tributáveis, quando todos os elementos demonstram o contrário. Seria o caso de o autuante observar o dispositivo do item 2 da IN 56/07, abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.”*

Destarte, a 4ª JJF julgou pela improcedência do Auto de Infração e, em razão da desoneração do sujeito passivo ultrapassar o valor do limite estabelecido no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, recorreu de ofício de sua Decisão, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

## VOTO

Consoante detalhadamente explicitado no Relatório, versa este PAF sobre infração tipificada como falta de recolhimento do ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas não registradas, sendo a decisão da 4ª JJF objeto do presente Recurso de Ofício.

Do exame atencioso da procedimentalidade, firmo posicionamento no sentido de modificação da Decisão recorrida, pois, ao contrário do que afirmou a JJF, não restou comprovado nos autos que

o sujeito passivo apenas exerce operações de saídas sujeitas à tributação pelo ISSQN. Não só a inscrição do autuado como contribuinte do ICMS, bem como a existência de recolhimentos a título de ICMS nos exercícios fiscalizados, infirmam a assertiva do Julgado de Primeira Instância.

E, de fato, não há nos autos elemento conclusivo no sentido de que o contribuinte opera, única e exclusivamente, com a prestação de serviços gráficos, para se concluir pela improcedência da autuação e, portanto, da presunção aplicada pelo autuante, e nem tampouco elemento conclusivo de que exerce apenas atividade tributada pelo ICMS.

Registre-se que os estabelecimentos gráficos em verdade podem exercer atividade somente tributada pelo ISS, imposto de competência municipal, somente atividade tributada pelo ICMS, ou ambas.

A indústria gráfica consiste num conjunto de atividades que têm por finalidade a impressão de figuras e/ou caracteres em materiais de diversas naturezas, tais como papel, plástico, metal, tecido, couro, etc. É constituída por duas fases, a saber: a composição gráfica - composição do texto ou símbolo a ser impresso, e a impressão gráfica - processos ou sistemas de impressão.

A composição gráfica ou tipografia consiste num processo que compreende as várias operações que conduzem à confecção de uma fôrma tipográfica, para imprimir diretamente ou tirar provas destinadas à obtenção de outras fôrmas utilizadas em sistemas diversos de impressão, de modo a reproduzir fielmente o original constituído de manuscrito, mecanuscrito ou de outro impresso.

A impressão gráfica, por sua vez, é o processo de fixar o texto ou imagem em papel, cartão, etc. para multiplicação, mediante pressão de elementos moldados, gravados ou fotogravados e em relevo, a entalhe ou em plano, adaptados a prensas de diferentes sistemas de pressão e entintamento, ou sem entintamento. A impressão gráfica é precedida por diversos serviços que a viabiliza, classificando-a em sistemas. Assim temos, por exemplo, sistemas de impressão relacionados à tipografia, litografia ou rotogravura.

A primeira fase da atividade gráfica, "composição gráfica" - juntamente com a fotocomposição - se encontra indicada no item 13.05 da Lista de Serviços a que se refere à Lei Complementar nº 119/2003 e sujeita, portanto, à incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços, de competência municipal. Bem assim, os outros serviços relacionados aos diversos sistemas de impressão como clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, sobre o fornecimento de mercadorias envolvidas na prestação desses serviços não há incidência do tributo estadual, uma vez que na referida Lista não há indicação a esse respeito.

A segunda fase da atividade gráfica, por sua vez, que consiste na impressão propriamente dita, encontra-se fora do campo de incidência do ISS, por ser tal atividade considerada industrial. Dessa forma, e tendo em vista que a Lei Complementar nº 87/96 determina que o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios se inclui no campo de incidência do ICMS, cuja base de cálculo será o valor total da operação, temos que a atividade de impressão gráfica sujeita-se à incidência do imposto estadual.

Se o sujeito passivo realizar apenas a atividade de impressão gráfica, como esta atividade é considerada industrial, há incidência do imposto estadual na medida em que tal atividade implica na comercialização dos impressos confeccionados.

Caso realize, além da impressão gráfica, também a primeira fase da atividade gráfica, a composição gráfica, estará o sujeito passivo realizando atividade mista, sujeita ao ISS e ao ICMS.

Por outro lado, também resta evidente que o roteiro utilizado não se coaduna com a atividade exercida pelo contribuinte, mormente diante das especificidades desta, conforme acima externado, o que torna insegura a presunção de omissão de mercadorias. É o que se pode extrair do item 2 da Instrução Normativa nº 56/07, abaixo transcrito, ao expressar que, se no curso da ação fiscal, o preposto fiscal constatar o fato de serem as operações habituais do contribuinte integralmente isentas, não tributáveis e / ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de

aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no aludido diploma legal, empregando outros roteiros de fiscalização.

*“INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 56 /2007*

*2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.”*

Em conclusão, votamos pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, modificando a Decisão recorrida para decretar a NULIDADE do presente lançamento de ofício, por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração imputada, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA, abaixo transcrito, recomendando que seja refeita a ação fiscal através de outros roteiros de fiscalização.

*“Art. 18. São nulos:*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;””*

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº 281318.1202/08-9, lavrado contra **F. J. DOS REIS & CIA. LTDA. (GRÁFICA REIS)**. Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de setembro de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR -REPR. DA PGE/PROFIS