

PROCESSO - A. I. N° 110526.0008/09-8
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - ESCRITA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0291-04/09
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO
INTERNET - 16/12/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0353-12/09

EMENTA: ICMS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. PLACAS DE SINALIZAÇÃO VISUAL. INCIDÊNCIA DO ICMS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Comprovado que as placas aprendidas se constituíram em produto industrializado. Infração caracterizada. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, tendo em vista Decisão, exarada no Acórdão JJF nº 0291-04/09, que julgou Improcedente o Auto de Infração, lavrado em 20/01/2009, para exigir o ICMS no valor de R\$4.022,40, acrescido da multa de 60% pela realização de operação com mercadorias tributadas caracterizada como não tributada.

O autuado, em sua impugnação (fls. 18 a 25) e após relatar os fatos ocorridos, requereu a nulidade do Auto de Infração em decorrência da ausência de requisitos essenciais constantes do art. 39, do RPAF/BA, entre esses, que não existia descrição da infração, mas somente a declaração genérica de que a nota não continha o destaque do ICMS, violação ao inciso III do citado artigo. Afora que não foram indicados os dispositivos infringidos e, que, no demonstrativo de débito não continha a alíquota aplicada.

Informou que, por ser empresa especializada na área de comunicação visual e serviços gráficos, foi contratada pelo FERRY BOAT para impressão e instalação de placas de sinalização que, após sua confecção e impressão deveriam ser entregues no Município de Santo Antônio de Jesus, para a empresa Machado & Souza Ltda, Posto Uirapuru, responsável pela venda de bilhetes do FERRY BOAT para posterior instalação. Disse que o material apreendido é submetido a processo de composição gráfica sob encomenda direta do consumidor final, não ocorrendo fato gerador, conforme indica art. 6º, XIV, 2, RICMS/BA. Aduziu que produziu o material e estava enviando para o consumidor final, operação fora do âmbito do ICMS. Insistindo que prestou um serviço gráfico submetido ao ISS e solicitou a nulidade do Auto de Infração.

O autuante (fls. 39/43) esclareceu, em relação à arguição de nulidade, que o termo de apreensão e o demonstrativo do débito descrevem o porquê da tributação indicando os dispositivos que fundamentam a exigência do ICMS e a alíquota aplicável.

Asseverou, em seguida, que a mercadoria em questão não pode ser confundida com os impressos feitos em empresas gráficas, utilizados pelos consumidores, tais como: talonários, fichas, panfletos publicitários, etc. A placa fabricada não pode ser caracterizada como um impresso personalizado e que uma prestação de serviço de impressão gráfica produzida sob encomenda direta de consumidor final não garante o predomínio dos serviços em detrimento das operações de circulação de mercadorias. Afirmou que o impugnante desenvolve atividade industrial gráfica e a impressão de caracteres em determinados materiais é apenas uma fase do processo industrial. Entendeu que a impressão digital de marcas, desenhos ou outro caráter não é, nesse contexto, um serviço em si, mas parte do processo produtivo que resulta venda de mercadorias ao adquirente.

Informou que a confecção de placas luminosas de grande visibilidade envolve diversas fases até o produto final, sendo que ela é incorporada no ativo imobilizado do encomendante. Portanto, a operação em questão enquadra-se no conceito de montagem industrial, a teor do art. 4º da Lei nº 4.502/64 (RPI). Defendeu que as placas, ainda que fabricadas sob requisitos especificados pelo cliente, resulta de processo industrial alcançado pelo ICMS, de acordo com art. 2º, I, LC 87/96. Transcreveu resposta à consulta 235/99 da “UTILITAS”, que conclui pela incidência de ICMS na saída de expositores ou displays do estabelecimento do fabricante.

Intimado para conhecer os novos documentos acostados aos autos (fl. 45), a empresa voltou a se manifestar (fls. 48/52), reiterando os termos da sua inicial, observando que somente realiza impressos gráficos, não industrializando produtos, muito menos participando de cadeia produtiva. Afirma que tal imputação fere o princípio da boa fé.

Informou que a atividade de composição gráfica não significa apenas a impressão em papel, serviço de reprografia, mas também fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia e impressos em metalon. Que sua atividade consiste na impressão em material específico, seja madeira, plásticos, acrílico, PVC, efetuado por maquinário próprio, inexistindo qualquer industrialização ou circulação de mercadoria. Disse que houve, na realidade, material submetido a processo de composição gráfica, impressão em metalon, sob encomenda direta do consumidor final, não havendo incidência de ICMS. Requeru a nulidade do Auto de Infração ou a sua improcedência.

A 4ª JJF após descrever os fatos ocorridos, rejeitou a preliminar de nulidade arguida por inexistir no procedimento fiscal qualquer impropriedade na sua lavratura ou existência de justa causa por desamparo a qualquer direito do contribuinte. A descrição sintética da infração na peça inicial teve o apoio dos demais instrumentos que o acompanham, quais sejam: o termo de apreensão, demonstrativo de débito, cópia da nota fiscal que a fez compreensível. Ademais, o autuado pode exercer com liberdade o direito a ampla defesa e o contraditório, fazendo serem conhecidas todas as suas alegações.

No mérito, foi prolatado o seguinte voto, com Decisão não unânime:

“Analisando a legislação de regência, verifico que em algumas situações, a identificação do que seja uma mercadoria tributável pelo ICMS e um serviço tributável pelo ISS não é tarefa simples.

Coube a Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996, a atribuição constitucional de regular o ICMS nacionalmente (art. 155, § 2º, XII, CF 88) e logo em seu artigo 2º configura as hipóteses de sua ocorrência. Além da incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive fornecimento de alimentação e bebidas (inciso I), prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal (inciso II), prestações onerosas de serviços de comunicação (inciso III), descreve a LC 87/96, duas outras hipóteses de incidências que dizem respeito à questão examinada no presente Auto de Infração.

O art. 2º, seu inciso IV, ao prescrever a incidência do ICMS sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, andou em sintonia com a diretriz constitucional estabelecida na alínea “b”, inciso IX, art. 155, CF/88, segundo o qual o ICMS também incidirá “sobre o valor total da operação, quando mercadorias fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”.

Segundo o inciso V, é possível ainda que o ICMS incida sobre uma parcela do serviço que esteja abrangida pela competência tributária municipal, gravando apenas o valor da mercadoria (ISS incidirá sobre o preço do serviço), na hipótese de expressa previsão da incidência de ambos os impostos na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar.

Por sua vez, o diploma atual que rege a Prestação de Serviços, Lei Complementar 116, de 31.07.2003, revogou o Decreto-Lei 406/68 e dispôs que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência municipal e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes na lista anexa à mencionada LC, ressalvadas as exceções expressas na mesma lista (art. 1º). Examinando a lista em referência, constato arrolados os serviços de placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres, descritos no item 24.01, em correspondência com a atividade desenvolvida pelo autuado e objeto da presente infração.

24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.

Logo, a regra constitucional que autoriza o Estado membro a instituir o ICMS, deve ser interpretada em função da prescrição da norma do art. 155, § 2º, IX, "b", CF/88, que legitima a incidência dessa espécie tributária sobre operações relativas à circulação jurídica de mercadorias fornecidas "com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios" ou, se compreendidos, haja ressalva expressa para tributação das peças fornecidas (art. 2º, V, LC 87/96), não sendo o caso em tela.

Examinando os documentos acostados aos autos, constato que o autuado encontra-se inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, na atividade econômica principal "comércio varejista de equipamentos para escritório" (fl. 12), mas também presta serviços de reprografia, recarga de cartuchos, plotagem de documentos, serviços de informática, serviços gráficos, de propagandas, de programação e comunicação visual, conforme indica seu contrato social (fl. 29).

No caso concreto, o autuado prestava serviço de impressão, instalação de placas de sinalização, contratados pela TWB Bahia S.A. Transportes Marítimos, empresa responsável pelo serviço de FERRY BOAT, que deveriam ser entregues no Posto de Combustíveis Uirapuru (Machado & Souza Ltda), vendedor dos bilhetes de passagens do FERRY BOAT, de acordo com as notas fiscais 48.458 (fl. 33) e 0149 (fl. 34).

Entendo que nesse caso o contribuinte não exerce atividade incluída no campo de incidência do ICMS, prestando tão-somente serviços de confecção de placas, painéis e letreiros de aço, constantes do item 24 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03. A nota fiscal emitida faz constar no seu corpo a descrição do produto, do material remetido, com natureza da operação de simples remessa – CFOP 5.949, amparada por não incidência do ICMS, nos termos do artigo 6º, XIV, RICMS/BA, abaixo descrito, além da emissão da nota fiscal fatura de serviço nº 0149 (fl. 34) destacando a prestação de serviços gráficos impressão e instalação de placas para a TWB.

Art. 6º O ICMS não incide nas seguintes situações:

(...)

XIV - saída ou fornecimento

d) efetuada por prestador de serviços gráficos:

1 - de materiais que tenham sido submetidos em seu estabelecimento a processos de composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exclusivamente;

2 - de mercadoria produzida em seu estabelecimento sob encomenda direta do consumidor final, assim entendidos os impressos que não se destinem à participação, de alguma forma, de etapas seguintes de comercialização ou industrialização.

Diferente do entendimento do autuante, não percebo, no caso em tela, que a confecção dessas placas luminosas resulte de um processo industrial; que houve venda de um bem ou que a operação citada enquadra-se no conceito de montagem industrial.

Já falamos de uma zona cinzenta na incidência de ICMS ou ISS, em variadas situações; certa é a dificuldade de se estabelecer um tratamento tributário ideal nos casos de fornecimento de mercadoria com prestação de serviços, mesmo em face à Lei Complementar 116/03. O deslinde da questão requer que se olhe para a operação jurídica realizada entre as partes, observando-se o nascedouro da obrigação. Se os sujeitos tiveram por escopo uma obrigação de fazer, uma prestação de serviços, os materiais porventura utilizados nessa prestação são simples meios dos quais se serviu o prestador para adimplir sua obrigação. Por outro lado, se o objeto da relação jurídica foi a entrega de certa coisa (obrigação de dar), as prestações de serviços por acaso realizadas serão simples meios dos quais se vale o devedor para adimplir a sua obrigação, integrando-se na base de cálculo do ICMS devido.

Não existe ânimo comercial nas entregas das placas de sinalização do serviço de FERRY BOAT, confeccionadas da forma proposta pelo encomendante, produzidas para fins de publicidade e venda de bilhetes, enquadrando-se no conceito de impressos personalizados, não se destinando às etapas seguintes de comercialização ou industrialização.

Portanto, à luz dos documentos contidos nos autos, a operação trata de material gráfico personalizado, cuja saída foi para atender à demanda específica de determinado consumidor e não de mercadoria oferecida ao público em geral; placas de sinalização destinadas a consumidor final (TWA) que as encomenda, insusceptíveis de se tornarem objeto de circulação de mercadoria, não há falar em incidência do ICMS. É nesse sentido, inclusive, a Súmula nº 156 do Superior Tribunal de Justiça: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadoria, está sujeita, apenas, ao ISS".

Em conclusão, resta descaracterizada a exigência contida na inicial, uma vez que o serviço de confecção de placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres passou a figurar, de modo expresso, na Lista de Serviços tributáveis pelo ISSQN a partir da edição da Lei Complementar nº 116, em 31/07/2003 (item 24 da lista de serviço), desde que prestado ao usuário final.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração."

O julgador, Dr. Eduardo Ramos de Santana discordando de seus pares, prolatou o seguinte voto:

O Auto de Infração acusa exigência do ICMS, decorrente da realização de operação com mercadorias tributadas caracterizada como não tributada.

Na defesa apresentada o autuado alegou que é especializado na área de comunicação visual e serviços gráficos e que no caso em apreço, fora contratada para executar impressão e instalação de placas de sinalização.

Pela análise dos elementos contidos no processo, verifico que conforme cópia da nota fiscal 48458 (fl. 6) foram apreendidas duas "Placas TWB – Ferry Boat – Formato 9 x 3 M" e "Placas TWB – Ferry Boat – Formato 4 x 2 M".

Foi indicado no documento fiscal que a operação não incide ICMS de acordo com o art. 6º, XIV, 2, RICMS/BA. Conforme transcrito no voto do Relator, este dispositivo trata de prestação de serviços gráficos:

De mercadoria produzida em seu estabelecimento sob encomenda direta do consumidor final, assim entendidos os impressos que não se destinem à participação, de alguma forma, de etapas seguintes de comercialização ou industrialização.

Por sua vez o item 24.01 da lista de serviços trata de atividade desenvolvida por estabelecimento relativa a:

24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.

Analizando a operação praticada, no caso em apreço, entendo que não se trata de serviço constante da lista de serviços de modo taxativo e se faz necessário uma análise do fato e da norma.

Conforme definição no Dicionário de Houaiss (2001, p.2559) "serviço é ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho. Na linguagem jurídica, segundo Maria Helena Diniz no seu Dicionário Jurídico (1998, p. 311) serviço é "o exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva".

De acordo com o art. 71, §1º do Código Tributário Nacional (CTN), considera-se serviço:

I – fornecimento de trabalho, com ou sem autorização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;

II – locação de bens móveis;

III – a locação de espaço de bens móveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.

De acordo com o conceito jurídico estabelecido no CTN, não há qualquer vinculação a locação de bens móveis ou espaço (incisos II e III). Portanto, a operação só pode ser analisada pela ótica de fornecimento de trabalho (inciso I). Pelo senso comum, constata-se que a prestação de serviços fica caracterizada pelo desenvolvimento de habilidades desempenhadas por uma empresa ou profissional autônomo, aliada ao emprego de tecnologias.

Observo que tanto o art. 6º, XIV, 2, RICMS/BA, que trata da não incidência do ICMS como o item 24.01 da Lista de Serviços instituída pela LC 116/03, tratam de mercadoria produzida assim entendida como "impressos" e de "serviços de chaveiros, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres". O exercício destas atividades propriamente dita constitui objeto de obrigação de fazer, tendo em vista que na prestação destes serviços, há prevalência do valor do trabalho em relação ao valor do bem final. Basta averiguar qual o valor atribuído a um impresso num chaveiro, carimbo, placa, banners, para certificar-se de que é pouco significante em relação ao valor atribuído a sua criação que é a materialização do valor do trabalho individual.

No caso concreto, conforme esclarecido pelo autuante, trata-se de confecção de placa luminosa de grande visibilidade com tamanho de nove metros por três metros e de quatro metros por dois metros, onde envolve corte do material em PVC, confecção da moldura da placa luminosa, confecção do suporte de montagem, criação do lay-outs e impressão chegando ao fim a um produto final com valores respectivos de R\$12.940,00 e R\$10.721,20.

Em momento posterior, após a confecção das peças e partes, por fim é feita a montagem do produto final no local estabelecido, e dado a sua relevância econômica passa a integrar o ativo imobilizado da empresa, vindo a ser depreciado (ou amortizado) ao longo do tempo. Neste processo, o custo da impressão, que é a atividade hipotética de prestação de serviço é pouco relevante em relação ao processo de industrialização (reunião de peças e partes) até chegar ao produto final.

Logo, concluo que o produto objeto da autuação não se coaduna com a não incidência do ICMS prevista no art. 6º, XIV, 2, RICMS/BA por não se tratar simplesmente de atividade de "impressão" como indicou o autuado no

documento fiscal emitido. Também não se coadunam com a atividade de prestação de serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres prevista no item 24.01 da Lei nº 116/03, por configurar atividade de industrialização.

Conforme estabelecido no art. 4º, III do Regulamento do IPI (art. 3º, §5º, III do RICMS/BA), abaixo transrito, configura atividade de industrialização:

§ 5º Para os efeitos deste regulamento, consideram-se produtos industrializados aqueles relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) (Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002), decorrentes de operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, tais como:

...

III - montagem, a que consista na reunião de peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma;

Por sua vez, o Capítulo 94 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI) prevista no Regulamento do IPI (Dec. 4.544/02), indica produto industrializado na posição 94.05.60.00 – Anúncios, cartazes ou tabuletas e placas indicadoras luminosas, e artigos semelhantes, que se coaduna com o produto objeto da autuação, conforme abaixo transrito.

94.05	Aparelhos de iluminação (incluído os projetores) e suas partes, não especificados nem compreendidos em outras posições; ANÚNCIOS, CARTAZES OU TABULETAS E PLACAS INDICADORAS LUMINOSOS, E ARTIGOS SEMELHANTES, CONTENDO UMA FONTE LUMINOSA FIXA PERMANENTE, E SUAS PARTES NÃO ESPECIFICADAS NEM COMPREENDIDAS EM OUTRAS POSIÇÕES	ALIQ.
9405.60.00	- Anúncios, cartazes ou tabuletas e placas indicadoras luminosas, e artigos semelhantes	15
9405.9	- Partes (9405.91.00 – De Vidro); (9405.92.00 – De Plástico; (9405.99.00 – Outras	

Por tudo que foi exposto, acato o posicionamento do autuante de que a operação envolve comercialização de produto industrializado e voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Com base no art. 169, § 2º, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/BA aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a Presidente deste Conselho de Fazenda submete os autos a novo julgamento pela 2ª Instância deste Colegiado, após Parecer do Assistente deste CONSEF, que, ao analisar a Decisão proferida acima citada, entendeu estar configurada Decisão manifestamente contrária à legislação tributária, bem como às provas constantes nos autos (fl. 64).

O contribuinte chamado para tomar conhecimento do Recurso de Ofício interposto (fls. 65/69), manifesta-se (fl. 72/76) entendendo não haver motivo para a interposição do Recurso de Ofício. Afirma que inocorreu qualquer das hipóteses legalmente previstas no § 2º, do art. 169, do RPAF/99, ou seja, a Decisão não foi manifestadamente contrária à legislação, às provas e, muito menos, às decisões reiteradas neste Colegiado. Afirma que tal posição é verdadeira, pois o Auto de Infração foi julgado improcedente apenas com um voto discordante, sem qualquer fundamentação lógica.

Afora tal assertiva, entende que a apresentação do Recurso de Ofício não se deu por iniciativa da Presidente do Conselho de Fazenda e sim pelo julgador. A Presidente, apenas, limitou-se a dar o seu DE ACORDO, o que não caracteriza a sua iniciativa.

Em vista dessas circunstâncias, pugna pela rejeição preliminar do Recurso de Ofício.

Relatando os fatos acontecidos no presente processo, passa a tecer considerações a respeito do voto discordante prolatado pela 1ª Instância. Insiste de que o material apreendido tratava-se de material submetido a processo de composição gráfica, sob encomenda direta do consumidor final, sem ocorrência da exigência do ICMS, como determina o art. 6º. XIV, “d”, 2, do RICMS/BA. Reafirma que o material apreendido tratava-se de impresso gráfico (impressão de placa) sob encomenda de consumidor final, portanto completamente fora do âmbito do ICMS, não havendo como ser tributada, bem como, de se destacar na nota fiscal o imposto ora em combate.

Por fim, requer que o Recurso de Ofício não seja conhecido e que se mantenha a improcedência da autuação.

VOTO

O lançamento fiscal motivador do Recurso de Ofício diz respeito à exigência do ICMS pela realização de operação com mercadorias tributadas caracterizada como não tributada no valor original de R\$4.022,40.

Antes de enfrentar a questão, devo me pronunciar a respeito do argumento da empresa de que não houve, na Decisão recorrida, qualquer das hipóteses elencadas no § 2º, do art. 169, do RPAF/BA que motivassem o Recurso de Ofício interposto. Também que este foi de iniciativa do julgador e não da Presidente do CONSEF que, apenas, após seu DE ACORDO no pedido formulado.

O art. 169, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99) determina:

Art. 169. Caberão os seguintes Recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal.

I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:

*a) Recurso de ofício das decisões proferidas pelas Juntas de Julgamento Fiscal, quando a Decisão for total ou parcialmente favorável ao sujeito passivo, se o montante do débito exonerado pela referida Decisão for superior a:
(...)*

§ 2º. Caberá, ainda, o procedimento do Recurso de ofício, por iniciativa do Presidente do Conselho de Fazenda estadual (CONSEF), nas hipóteses em que se configure Decisão manifestamente contrária à legislação tributária, às provas dos autos ou ao entendimento manifestado em julgamentos reiterados do CONSEF, quando o débito exonerado for inferior aos limites previstos na alínea “a” do inciso I.

Pelas disposições regulamentares acima expostas, a Decisão de 1ª Instância do CONSEF está sujeita ao Recurso de Ofício, tanto na modalidade por valor exonerado quanto por iniciativa do Presidente do CONSEF nas hipóteses indicadas. Este Recurso foi apresentado e regularmente fundamentado (fl. 64), ou seja, que a Decisão da JJF contrariou a legislação tributária, bem como as provas constantes dos autos. Se, acaso, após análise das peças processuais não se configurar tais hipóteses, esta é Decisão de mérito e não de acolhimento, ou não, do Recurso de Ofício apresentado. Além do mais, os princípios do contraditório e da ampla defesa foram respeitados, inclusive havendo manifestação do contribuinte.

Outro argumento apresentado foi de que o Recurso de Ofício tinha sido de iniciativa do julgador e não da Presidente do CONSEF que, apenas, após seu DE ACORDO no pedido formulado. É equivocado tal entendimento. Não foi qualquer julgador quem emitiu Parecer, posteriormente encaminhado à Presidente do CONSEF para apreciação. O Parecer foi exarado pelo Assistente da Presidente do CONSEF, Sr. José Franklin Fontes Reis, que, por competência, deve auxiliar as funções desempenhadas pela presidência. Assim, sem qualquer motivação o argumento de que a Sra. Presidente do CONSEF não tomou a iniciativa para apresentar o Recurso de Ofício

Em assim sendo, o Recurso de Ofício, em obediência à norma vigente posta deve ser apreciado.

A questão a ser discutida é saber se a operação realizada se encontrava inserida no âmbito de competência do ICMS. Para tanto, necessário se ter em mente qual o material que foi apreendido, ou seja, duas “Placas TWB – Ferry Boat – Formato 9 x 3 M” e “Placas TWB – Ferry Boat – Formato 4 x 2 M”, conforme Nota Fiscal nº 48458 (fl. 6). Foi indicado no documento fiscal que na operação não incide ICMS, conforme determinações do art. 6º, XIV, 2, do RICMS/BA.

Diante das informações contidas no documento fiscal e posteriores esclarecimentos dados pelo autuante, trata-se da confecção de placa luminosa de grande visibilidade com tamanho de nove metros por três metros e de quatro metros por dois metros, envolvendo, na sua confecção, o corte do material em PVC, a moldura da placa luminosa, o suporte de montagem, a criação do lay-outs e impressão chegando ao fim a um produto final com valores respectivos de R\$12.940,00 e R\$10.721,20. Posteriormente, é feita a montagem do produto final no local estabelecido. E, como não poderia deixar de ser, diante da sua relevância econômica, passa a integrar o ativo imobilizado do encomendante, vindo a ser depreciada (ou amortizada) ao longo do tempo. Sendo

assim, não é, como afirma a empresa, uma simples impressão gráfica, que dentro do processo tem sua relevância minimizada quando se observar todas as etapas de produção dessas placas, ou seja, a montagem de peças e partes até se obter o produto final.

Diante deste quadro, e como muito bem posicionou o voto discordante da JJF, é que a legislação do IPI (art. 4º, III do Regulamento do IPI), absorvido pelo RICMS/BA - art. 3º, § 5º, III e abaixo transscrito, configura tal atividade como de industrialização.

§ 5º Para os efeitos deste regulamento, consideram-se produtos industrializados aqueles relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) (Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002), decorrentes de operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, tais como:

...

III - montagem, a que consista na reunião de peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma;

E, para não restar dúvida sobre a questão, o Capítulo 94 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI) prevista no Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/02) indica como produto industrializado, na posição 94.05.60.00, os anúncios, cartazes ou tabuletas e placas indicadoras luminosos, e artigos semelhantes.

Por tudo exposto, as disposições contidas no art. 6º, XIV, “d” 2, RICMS/BA, que tratam da não-incidência do ICMS, bem como o item 24.01 da Lista de Serviços instituída pela LC 116/03, que trata de “impressos” e de “serviços de chaveiros, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres” não podem ser, como feito pela JJF, aplicadas na situação ora em discussão. A operação envolveu a comercialização de produto industrializado.

Por tudo exposto, comungando inteiramente com as considerações expostas no voto discordante da JJF, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração em combate e exigir o ICMS no valor de R\$4.022,40 com suas cominações legais.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à improcedência)

Divirjo do entendimento externado pela insigne Conselheira Relatora do presente PAF, tendo em vista que entendo, tal qual o Voto Vencedor de *primo* grau, que o presente Auto de Infração está revestido de flagrante improcedência.

Isso porque da análise da Lista de Serviços, anexa à Lei Complementar nº 116/2003, erigiu o legislador como hipótese de incidência do ISS e, consequentemente, fato gerador do aludido imposto municipal, no seu item 24.01, os serviços de placas, sinalização visual, *banners*, adesivos e **congêneres**. Eis o teor do referido item, constante da Lista de Serviços do ISS, já transcrito na Decisão recorrida e ora repisado:

“24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres. (grifos nossos)

Ora, *in casu*, o recorrente foi contratado pela TWB Bahia S/A Transportes Martítimos, empresa responsável pelo serviço de FERRY BOAT, para prestar **serviço de impressão e instalação de placas de sinalização**, os quais deveriam ser entregues no Posto de Combustíveis Uirapuru (Machado & Souza Ltda), vendedor dos bilhetes de passagens do FERRY BOAT, de acordo com as Notas Fiscais nºs 48.458 (fl. 33) e 0149 (fl. 34).

Note-se, ainda nesse envolver, que a nota fiscal emitida alberga, no seu bojo, a descrição do produto, do material remetido, com natureza da operação de **simples remessa – CFOP 5.949**, pelo que está amparada pela não incidência do ICMS, nos termos do artigo 6º, XIV, do RICMS/BA, sem prejuízo da emissão da nota fiscal fatura de serviço nº 0149 (fl. 34) destacando a prestação de serviços gráficos impressão e instalação de placas para a TWB.

Parece-me que restou evidenciado, no caso vertente, que o recorrente foi contratado para adimplir uma **obrigação de fazer**, verdadeira **prestação de serviços**, pelo que os materiais

porventura utilizados nessa prestação, como corretamente observado na Decisão recorrida, “*são simples meios dos quais se serviu o prestador para adimplir sua obrigação*”.

Ademais, os serviços ora realizados foram **objeto de encomenda**, ou seja, para atender a demanda específica de **determinado consumidor** e não para o público em geral, pelo que se aplica perfeitamente ao presente caso, espancando qualquer dúvida porventura existente, a **Súmula nº 156**, editada pelo **Superior Tribunal de Justiça**, novamente reproduzida para melhor compreensão da matéria:

“A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadoria, está sujeita, apenas, ao ISS”. (grifos nossos)

Note-se que a referida regra, além de consignar, de forma expressa, a incidência exclusiva do ISS mesmo que haja fornecimento de mercadoria, não faz qualquer ressalva quanto à existência de processo de industrialização.

Ex positis, aplaudindo o brilhante voto vencedor exarado em Primeira Instância e invocando as razões de decidir nele esposadas, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício apresentado, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **110526.0008/09-8**, lavrado contra **ESCRITA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.022,40**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros (as): Mônica Maria Roters, Álvaro Barreto Vieira e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Improcedência) – Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho e Márcio Medeiros Bastos.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de novembro de 2009.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO DIVERGENTE

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS