

A. I. Nº - 110526.0008/09-8  
AUTUADO - ESCRITA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.  
AUTUANTE - ANTÔNIO ARAÚJO AGUIAR  
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO  
INTERNET - 28.08.09

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0291-04/09**

**EMENTA:** ICMS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. PLACAS DE SINALIZAÇÃO VISUAL. O autuado presta serviço de impressão, instalação de placas de sinalização contratadas pela TWA (FERRY BOAT). Constatado que o contribuinte não exerce atividade incluída no âmbito do ICMS, mas prestando serviços gráficos, confecção de placas, painéis, constante no item 24 da lista de serviço anexa a LC 116/03, atividade amparada com não incidência do ICMS, *ex-vi* artigo 6º, XIV, RICMS/BA. Infração não caracterizada. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 20/01/2009, refere-se à exigência de R\$ 4.022,40 de ICMS, acrescido da multa de 60% pela realização de operação com mercadorias tributadas caracterizada como não tributada. Consta ainda na descrição dos fatos a existência de mercadorias tributadas sem o destaque do ICMS na nota fiscal nº 48.458.

O autuado apresentou impugnação (fls. 18 a 25), preliminarmente, acerca da tempestividade de sua defesa, relatando os fatos ocorridos e apela por nulidade do auto de infração em função da ausência de requisitos essenciais constantes do art. 39, RPAF/BA, entre esses, que não há 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; não aponta os dispositivos infringidos; o demonstrativo de débito não contém a alíquota aplicada.

Diz que a Escrita é uma empresa especializada na área de comunicação visual e serviços gráficos e fora 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 Antonio de Jesus, para a empresa Machado & Souza Ltda, Posto Uirapuru, responsável pela venda de bilhetes do FERRY BOAT para posterior instalação.

Afirma 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. Aduz que a Escrita produziu o material e estava enviando para o consumidor final, operação fora do âmbito do ICMS. Insiste que prestou um serviço gráfico submetido ao ISS.

Pede declaração de nulidade do auto de infração.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 39/43 dos autos, esclarece, quanto à argüição 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.

Diz que o autuado invoca o art. 6º, XIV, 2, RICMS/BA e que o material foi objeto de encomenda, mas encomendar é o mesmo que comprar algo com especificações definidas pelo autor da encomenda. Concluindo que não foi contratada apenas uma obrigação de fazer, circunstância essencial à incidência do imposto municipal. Diz 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.

Observa ainda que a placa fabricada não é um impresso personalizado, não se caracterizando com tal, na definição dada por Walter Gaspar, no livro ICMS COMENTADO, que entende por “impresso personalizado o papel ou formulário cuja impressão inclua o nome, forma, marca, razão social, símbolo, logotipo e demais sinais distintivos”. Completando que “se o impresso se destinar a comercialização, industrialização ou distribuição gratuita, sobre ele recairá o ICMS”.

Afirma que 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. Aduz que a impugnante desenvolve atividade industrial gráfica e a impressão de caracteres em determinados materiais é apenas uma fase do processo industrial. Entende 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.

Assevera que a confecção de placas luminosas de grande visibilidade envolve diversas fases até o produto final, que houve venda de um bem a ser incorporado no ativo imobilizado do encomendante, inferindo que a operação citada enquadra-se no conceito de montagem industrial, a teor do art. 4º da Lei nº 4.502/64 (RPI).

Defende que as placas em questão, ainda que fabricadas sob requisitos especificados pelo cliente resulta de processo industrial alcançado pelo ICMS, de acordo com art. 2º, I, LC 87/96. Transcreve resposta à consulta 235/99 da “UTILITAS”, que conclui pela incidência de ICMS na saída de expositores ou displays do estabelecimento do fabricante.

Intimado o autuado para conhecer da Informação Fiscal e novos documentos acostados aos autos (fl. 45), volta a manifestar-se às fls. 48 a 52, reiterando os termos das razões de início, observando que o autuado realiza apenas e tão somente impressos gráficos e não industrializa produtos, muito menos participa de cadeia produtiva. Tal imputação, diz, fere o princípio da boa fé.

Ressalta 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 a atividade da autuada consistiu na impressão em material específico, seja madeira, plásticos, acrílico, PVC, efetuado por maquinário próprio, inexistindo qualquer industrialização ou circulação de mercadoria. Diz 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.

Conclui pela nulidade do auto de infração ou sua improcedência.

## VOTO

Cuida o presente auto de infração de proceder à exigibilidade de ICMS decorrente do cometimento de infração descrita como operação com mercadorias tributadas caracterizada como não tributada. Trata-se, na realidade, de uma operação ocorrida no trânsito de mercadorias relacionada ao transporte de placas da TWB FERRY BOAT, que deveriam ser entregues à empresa MACHADO & SOUZA LTDA (POSTO UIRAPURU), em Santo Antonio de Jesus, conforme consta da nota fiscal 48458 (fl. 06), contudo, apreendida no Posto Fiscal Honorato Viana, por circulação sem o destaque do Imposto, de acordo com o Termo de Apreensão 110526.0005/09-6 (fl. 04).

Antes, cabe apreciar o pedido de nulidade formulado pelo sujeito passivo, defendendo ter sido o auto de infração lavrado sem os requisitos essenciais constantes do art. 39, RPAF/BA. Diz que não há descrição da infração, somente a declaração genérica de que a nota fiscal 48.458 não continha o destaque do ICMS; não aponta os dispositivos infringidos e o demonstrativo de débito não contém a alíquota aplicada.

Inexiste no procedimento fiscal qualquer elemento que autorize a nulidade do presente auto de infração, não havendo a alegada 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. Constatou, portanto, a existência dos elementos fundamentais na constituição do presente lançamento tributário e o pedido não encontra amparo nas hipóteses do art. 18 do RPAF/BA.

No mérito, questiona-se a incidência do ICMS na operação em tela, afirmando o autuado que prestou um serviço gráfico submetido ao ISS, 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. Por sua vez, o Auditor Fiscal defende que as placas em questão, ainda que fabricadas sob requisitos especificados pelo cliente, resulta de processo industrial alcançado pelo ICMS, de acordo com art. 2º, I, LC 87/96.

Analizando 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, constatou 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, constatou 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 enquadraria-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.

**VOTO DISCORDANTE**

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 transcrito, 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 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;

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 luminosos, e artigo semelhantes, que se coaduna com o produto objeto da autuação, conforme abaixo transcrito.

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 luminosos, 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 110526.0008/09-8, lavrado contra **ESCRITA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de agosto de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/VOTO DISCORDANTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

PAULO DANILLO REIS LOPES – JULGADOR