

A . I. Nº - 210934.0760/09-6
AUTUADO - CONTRASTE EDITORA E INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA.
AUTUANTE - JAGUARACY RABELO COSTA
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO
INTERNET - 04/10/2010

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0250-03/10

EMENTA. ICMS: DOCUMENTOS FISCAIS. NOTA FISCAL. FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO. OPERAÇÃO TRIBUTADA CONSIDERADA COMO NÃO TRIBUTADA. A falta de destaque do imposto no documento fiscal constitui-se em descumprimento de obrigação acessória, e não de obrigação principal. O momento da saída de mercadorias é o mesmo da ocorrência do fato gerador, mas não configura o termo final do prazo para pagamento do imposto, na saída das mercadorias (agendas) objeto desta lide, se a operação for tributável. Não comprovado, nos autos, tratar-se de operação tributável. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 05/11/2009, na fiscalização ao trânsito de mercadorias, para exigir ICMS no valor de R\$4.236,40, acrescido de multa de 60%, pela prática de operação com mercadorias tributadas, caracterizadas como não tributadas. Consta, na descrição dos fatos, que o autuado emitiu a Nota Fiscal nº 1177, de 06/10/2009, sem o destaque do ICMS, para acobertar a operação de simples remessa de 1.780 agendas com destino à empresa J G do Nascimento Neta Marketing, CNPJ nº 10.258.152/0001-42, em Fortaleza/CE. Que, na realidade, trata-se de uma simples operação de venda de produtos produzidos pela empresa remetente, sem o fornecimento de material pelo adquirente, estando sujeito à tributação do ICMS.

O autuante acosta, à fl. 10, via da Nota Fiscal nº 1177, emitida pelo sujeito passivo em 06/10/2009, destinada a contribuinte localizado no Estado do Ceará, com natureza da operação “Simples remessa”, descrevendo as mercadorias como 1.780 “Agenda APCEF –CE”, com valor total deste produto de R\$24.920,00, e 1.000 “Credecheque” no valor total de R\$100,00. No campo “Valor total dos produtos” consta o montante de R\$25.020,00. Sem destaque de ICMS.

À fl. 17, cópia de comprovante de inscrição e de situação cadastral no cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ com data de 07/07/2008, do destinatário da Nota Fiscal nº 1177, empresa “J G do nascimento Neta Marketing”, com descrição da atividade econômica “Agenciamento de espaços para publicidade, exceto em veículos de comunicação”.

Às fls. 18 e 19, cópia de ficha de dados cadastrais do autuado no sistema informatizado de Informações do Contribuinte – INC/SEFAZ, constando a atividade econômica de “Edição integrada à impressão de livros”, na condição de unidade produtiva cadastrada como contribuinte normal do ICMS, com forma de apuração do ICMS por conta-corrente fiscal.

O autuado, por intermédio de advogados com Procuração à fl. 35, ingressa com impugnação ao lançamento de ofício às fls. 30 a 33, inicialmente relatando a ação fiscal e, em seguida, aduzindo que trata-se de nota fiscal de simples remessa. Que atua no ramo de prestação de serviços gráficos, desenvolvendo a atividade de edição e publicação de livros, jornais, revistas, obras literárias e didáticas, sendo contribuinte do Imposto Sobre serviço 1177 não teria sido emitida para acobertar operação de venda, e s industrializado por encomenda, sujeito à tributação do ISS. Que as :

encomenda da Associação do pessoal da Caixa Econômica Federal/CE, tendo, inclusive, impressa a sua logomarca. Que por ordem desta Associação encomendante, a saída deu-se com destino a pessoa diversa, situada em Fortaleza “J G do Nascimento Neta Marketing”, pelo que estaria justificada a emissão do documento fiscal sem o destaque do ICMS.

Que o RICMS/BA, em seu artigo 6º, inciso XIV, alínea “d”, itens 1 e 2, que copia, exclui do campo de incidência do ICMS “operações desta natureza”. Cita julgado da primeira instância deste CONSEF, e decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Conclui aduzindo inexistir razão para a apreensão das agendas produzidas sob encomenda, requerendo sua liberação, desincumbindo-se o representante legal da empresa da condição de seu fiel depositário.

O autuante presta informação fiscal às fls. 59 a 64, expondo que as mercadorias objeto da ação fiscal estavam transitando com documentação fiscal sem destaque do ICMS, sendo uma operação tributada que o contribuinte declarava como não tributada.

Afirma que se trata de um processo de industrialização com incidência do ICMS porque a impressão, seja por flexografia, marcas, desenhos, ou outros caracteres que venham a identificar o produto é, no contexto, não um serviço, mas uma de várias partes do processo produtivo de uma mercadoria (agenda, embalagem, sacolas, etiquetas, etc.), que mesmo atendendo aos requisitos como personalização, forma, cor, tamanho, dentre outros itens estarão sujeito a incidência do ICMS. Que, em outras palavras, a operação de circulação com estes produtos, mesmo com características peculiares efetuada sob encomenda está fora do campo da incidência do ISS.

Que a tributação pelo ICMS na circulação destes produtos é, nesta situação, a mais correta do ponto de vista técnico, posto que a incidência do ISS sobre elos intermediários da cadeia de produção/circulação de uma mercadoria é um inconveniente de longo tempo conhecido dos estudiosos da tributação.

Que se a venda de agendas for considerada como um serviço, haveria a não-incidência do ICMS sobre a operação de saída. Que tal fato implicaria na imposição de estorno dos créditos correspondentes ao ICMS incidente sobre os insumos de fabricação do próprio produto. Que havendo tal estorno ter-se-ia, para a maioria dos produtos fabricados no Brasil, o aumento de custo tributário, em função da cumulatividade de ICMS gerada e da própria cobrança do ISS no meio da cadeia de circulação econômica da mercadoria.

Que a tributação da agenda é a mesma que ocorre com as embalagens, sacolas, etiquetas, e outros produtos que são fabricadas sob requisitos especificados pelo cliente, sendo resultantes de produção industrial, não se enquadrando no conceito de personalização característico da prestação de serviços.

Que, na ação fiscal em tela, o autuado fornece agendas que, dentre outras características, contêm sinais, marcas, desenhos e informações que permitem a identificação da empresa, ou entidade, que adquiriu o produto a ser comercializado, doado ou distribuído, da mesma forma que ocorre com as embalagens, caixas, etiquetas, sendo assim uma forma de circulação que não altera a incidência do ICMS.

Que, contudo, é importante destacar que o crédito reclamado está lastreado na legislação, não existindo, portanto o conflito de competências como quer entender o autuado, pois trata-se de um entendimento já pacificado acerca da atividade de industrialização e a de prestação de serviços. Isso porque, para diferenciar as duas atividades, comumente argumenta-se que na industrialização existe como pano de fundo uma obrigação de dar, enquanto na prestação de serviços existe uma obrigação de fazer.

Que, apenas para fazer uma breve comparação, quando um clien encomenda uma garrafa para envasar a sua marca de cerveja a uma

produto é personalizado e produzido mediante a encomenda sendo que, neste caso, antes de entregar o casco com a marca impressa (dar) a fábrica terá de marcar o logotipo da cerveja (fazer). O que fica claro no exemplo, é que conforme ocorre nas garrafas, o dar pressupõe um fazer e vice-versa, sendo que alguém vai praticar o fato gerador do ICMS.

O autuante expõe entender que, “inclusive já decidido mansa e pacificamente pelo egrégio CONSEF, como reflete o ato é no sentido de que o ICMS incide, por caracterizar operação de industrialização, sempre que se tratar de impressos de qualquer tipo ou natureza destinados à industrialização, comercialização ou posterior distribuição a título gratuito pelo encomendante, tais como sacolas, agendas, rótulos, cortiças, etiquetas e material de embalagem, bem como qualquer outro produto que, por sua natureza e/ou forma, seja suscetível de utilização específica, independente da mensagem nele contida.”

Aduz que a produção da indústria de etiquetas, embalagens, agendas e congêneres que identifiquem corretamente os produtos, empresas, entidades etc. que serão fabricados, comercializados ou distribuídos por seus clientes, não faz com que tal personalização se caracterize como uma prestação de serviço, porque a fabricação dentro de parâmetros rígidos, escolhidos pelo futuro adquirente, se pauta como regra, pela produção em larga escala, de produtos idênticos entre si, o que determina que a natureza da atividade seja industrial e, por conseguinte, sujeita ao IPI e ao ICMS. Que, mais do que isso, os produtos impressos produzidos segundo as determinações do cliente não podem ser denominados de personalizados, no sentido próprio que o termo assume na caracterização da prestação de serviços, porque um serviço é personalizado na medida em que predomine a relação pessoal entre prestador e tomador, e na medida em que o serviço prestado se destine à satisfação de necessidades peculiares a um e somente um usuário (tomador ou grupo de tomadores).

Que assim, no caso das agendas impressas com marcas e desenhos que identifiquem o produto que será fabricado, comercializado ou distribuído pelo cliente, tem-se apenas a padronização da mercadoria vendida, não se podendo dizer, contudo, que haja personalização, já que a distribuição futura a múltiplos destinatários (clientes ou pessoas que se relacionam com o encomendante) destaca a característica de não ser, o produto, destinado à satisfação de necessidades peculiares de um só consumidor.

Que, portanto, tem-se que a incidência do ISS é incabível na espécie, vez que não existe no caso a prestação de serviços gráficos e de impressão, mas a produção e comercialização de mercadorias para serem entregues diretamente ao cliente sem saber qual vai ser o seu destino, se comercialização, ou distribuição gratuita.

Transcreve decisão de primeira instância deste CONSEF, frisando que tanto na situação abrangida por aquela decisão, quando na situação ora em lide, a venda de mercadorias com impressos personalizados não se equipara a serviços gráficos, constituindo-se em operação com fornecimento de mercadorias, portanto sujeita ao ICMS. Que em ambas as operações também não houve prova da remessa das agendas pelo encomendante para o autuado, o que comprovaria que houvera apenas o serviço gráfico de impressão, situação que então estaria sob incidência apenas do ISS.

Conclui mantendo integralmente a autuação.

VOTO

O Auto de Infração trata da exigência de ICMS referente a mercadorias descritas como 1.780 agendas no valor de R\$24.920,00, que estavam sendo transportadas com a Nota Fiscal nº 1177, emitida em 06/10/2009, pelo autuado, e destinadas à empresa J G do Nascimento Neta Marketing, sem destaque do ICMS.

O autuado aduz que trata-se de operação não tributável, afirmando as agendas seriam produtos industrializados por encomenda da As

Econômica Federal/CE tendo, inclusive, a sua logomarca. Que, por ordem do encomendante, a saída deu-se com destino a pessoa diversa, situada em Fortaleza, pelo que estaria justificada a emissão da Nota Fiscal nº 1177, objeto da autuação, sem o destaque do ICMS.

Cita julgado da 1ª instância deste Conselho, atinente a cadernos impressos com logomarca de Prefeitura, e decisão do STJ acerca de serviços de composição gráfica, citando a Súmula nº 156, do mesmo STJ, que preceitua: “A prestação de serviço de composição gráfica personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadoria, está sujeita, apenas, ao ISS.”

O autuante cita outra decisão da primeira instância deste Conselho.

Assinalo que tais decisões não fazem coisa julgada em relação à situação em lide, pelo que não acato as argumentações neste sentido.

Contudo, entendo que assiste razão ao preposto do Fisco quanto a que, na situação em lide, não estando provado que as agendas foram entregues ao autuado pelo encomendante para que este apenas gravasse a logomarca - seja tal encomendante a Associação do Pessoal da Caixa Econômica Federal/CE, ou o destinatário da mercadoria que consta na Nota Fiscal nº 1177; igualmente não estando comprovado que as agendas não seriam objeto de comercialização posterior pelo destinatário mencionado no documento fiscal, nem pela citada Associação, não resta comprovado, nos autos deste processo, que se trata, na situação em lide, de mera prestação de serviços gráficos, e não de venda de agendas para comercialização, operação com mercadoria sobre a qual incide o ICMS.

Contudo, também não está comprovado, neste processo, que as agendas seriam objeto de comercialização, e não de doação da Associação que o autuado cita como encomendante, aos seus associados.

O autuado, embora também preste serviços gráficos, não comprova, nos autos deste processo, que não seria contribuinte do imposto e embora a situação de estar inscrito na SEFAZ não defina o autuado como contribuinte do ICMS, a habitualidade da prática de operações tributáveis por este imposto assim o identifica, tal como 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.

Na lide em foco, além de estar inscrito no cadastro de contribuintes de ICMS deste Estado, o sujeito passivo é contribuinte por praticar operações sobre as quais incide o ICMS, conforme dados do sistema informatizado de Informações do Contribuinte – INC/SEFAZ, com sistema de apuração do imposto pelo conta-corrente fiscal, inclusive.

Verifico, porém, que agenda não é produto enquadrado em regime que obrigue o contribuinte ao pagamento antecipado do imposto, e a operação objeto desta lide – remessa - não está sujeita ao recolhimento do ICMS no momento. Assim, a obrigação tributária principal, que é o pagamento do ICM

da ação fiscal, caso se trate de vendas de agendas, ainda não atingira o termo final do prazo de recolhimento do ICMS pelo autuado, que ocorreria no mês subsequente ao da operação.

Assim, a Nota Fiscal nº 1177 (fl. 10) foi emitida em 06/10/2009 e, caso fique comprovado tratar-se de operação tributável, o prazo para recolhimento do imposto ter-se-ia esgotado em 09/11/2009, tendo ocorrido a autuação, com exigência de imposto não recolhido, dias antes, em 05/11/2009.

O sujeito passivo descumpriu a obrigação acessória prevista no artigo 219, inciso V, alínea “b”, do RICMS/BA, ao não destacar o imposto devido pela operação, que é o fato descrito pelo Fisco, não contestado pelo contribuinte, e comprovado pela cópia do documento fiscal, à fl. 10 dos autos.

Consoante já exposto neste voto, não está comprovado, nos autos deste processo, que as agendas destinavam-se a comercialização, revenda a terceiros, e portanto tributável. Mas, ainda que a operação seja tributável, na data da autuação o sujeito passivo não havia descumprido a obrigação principal, que é a falta de recolhimento tempestivo do tributo.

O momento da saída de mercadorias é o mesmo da ocorrência do fato gerador, mas não configura o termo final do prazo para pagamento do imposto, na saída das mercadorias (agendas) objeto desta lide, se a operação for tributável.

Embora o contribuinte afirme, em sua impugnação, que se trata de operação não tributável, do que se pode depreender que não teria vindo a recolher o imposto na data legalmente prevista, tal dado não está comprovado nos autos deste processo. Sendo assim inexistente base legal para, antes de esgotado o prazo de recolhimento do imposto, exigir-se do sujeito passivo que houvesse recolhido o montante, que ainda não tinha obrigação legal de recolher, aos cofres públicos. Portanto, nos autos não ficou caracterizada a infração apontada pelo Fisco.

Face ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210934.0760/09-6**, lavrado contra **CONTRASTE EDITORA E INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de setembro de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR