

A. I. N° - 299430.0024/20-3  
AUTUADO - IMPRESS SOLUÇÕES RÓTULOS E ETIQUETAS EIRELI  
AUTUANTE - JORGE LUIZ SANTOS DA COSTA  
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/11/2022

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N°0239-04/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALIQUOTAS. MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADE DA FEDERAÇÃO. AQUISIÇÕES DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Considerações de defesa elidem em parte a autuação. Não se trata de contribuinte enquadrado como Empresa de Pequeno Porte, muito menos microempresa, optante do Simples Nacional, não podendo, assim, arguir a aplicação do artigo 272, inc. I, alínea “a”, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, vigente à época dos fatos geradores. Os dados cadastrais do “Sistema INC – Informações do Contribuinte” na SEFAZ/BA do Contribuinte Autuado, com data de emissão em 11/12/2020, traz o indicativo de exclusão do Simples Nacional em 31/12/2016, além da indicação de apuração do imposto por “C/CORRENTE FISCAL”. Exclusão do demonstrativo de débito os valores indicados no Parecer ASTEC nº 018, Apêndice II, correspondente ao valor que dizem respeito a itens de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação que são destinadas ao uso nas operações ou prestação de serviço subsequente alcançada pela incidência do imposto (art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96). Infração parcialmente subsistente. Afastada as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 10/12/2020, constitui crédito tributário no valor de R\$85.839,63, conforme demonstrativos/documentos acostados às fls. 12 a 23 dos autos, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 1 - 06.02.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento nos anos de 2017, 2018 2019 e 2020, conforme demonstrativos acostados às fls. 10 a 23 do presente PAF. Lançado ICMS no valor de R\$85.839,63, com enquadramento no art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa aplicada de 60% na forma do art. 42, inc. II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

O sujeito passivo, às fls. 57/63 dos autos, apresenta defesa administrativa, pelas razões que a seguir passo a expor:

Diz estar inscrita no CNPJ/MF sob o nº 07.824.684/0001-95 e I.E. nº 068.230.275, com sede na Rua Doutor Gerino de Souza Filho, nº 3561, Galpão 02, Lauro de Freitas, Bahia, tendo tomado ciência do Auto de Infração em epígrafe lavrado em seu desfavor, e com ele não concordando, vem, tempestivamente, por sua advogada regularmente constituída (Doc. 01), com fulcro no artigo 123

do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal — RPAF — BA, apresentar a sua impugnação, lastreada nas razões de fato e de direito a seguir aduzidas:

#### I. DA AUTUAÇÃO

Salienta que o levantamento fiscal impugnado foi lavrado para exigir ICMS no valor histórico de R\$85.839,63, por ter imputado a infração acima relacionada, que volta a descrever.

Aduz que, consoante se elucidará, não merece prosperar a autuação no que tange à infração ora impugnada, tendo sido o Auto de Infração lavrado em afronta à legislação de regência.

#### II. DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELO CONTRIBUINTE

Diz que, como se verifica dos documentos acostados, a IMPRESS desenvolve a atividade de impressão personalizada e sob encomenda dos seus clientes.

Nesse ínterim, diz que a atividade consiste em impressão de rótulos e etiquetas que são entregues ao cliente, destinatário final, para posterior utilização. Bem assim, em etiquetas para serem utilizadas como código de barras e outras formas de identificação.

Assim, ainda que ocorra a efetiva entrega do material (“*bobinas de rótulos e etiquetas impressas*”) fato é que a atividade preponderante não é a entrega em si (“*obrigação de dar*”), mas, o trabalho de composição gráfica, consistente na elaboração do layout, criação da matriz de impressão e posterior impressão e corte do material (“*obrigação de fazer*”).

#### III. DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR ILEGITIMIDADE PASSIVA

Registra que o levantamento guerreado acusa a impugnante de não ter recolhido ICMS relativo ao diferencial de alíquotas nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

Acontece que, como se provará, as atividades desenvolvidas pela IMPRESS não se sujeitam a incidência do ICMS, de modo que, esta não pode ser compelida a pagar diferencial de alíquota como pretende o levantamento fiscal.

Destarte, tratando-se de destinatário final não contribuinte do imposto, os valores eventualmente devidos devem ser pagos pelo remetente nos termos do disposto no artigo abaixo transcrito:

*Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:*

*XVII - antes da saída da mercadoria ou do início da prestação do serviço destinada a não contribuinte do ICMS localizado no Estado da Bahia, efetuada por contribuinte localizado em outra unidade da federação, relativamente ao imposto devido a este estado, ou, se inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, até o dia 15 do mês subsequente ao da operação ou prestação.*

Diz que o RPAF reputa nulo o lançamento quando demonstrada a ilegitimidade passiva, tal qual ocorre no caso concreto. Cita art. 18 do RPAF.

Aduz, então, forçoso, pois, reconhecer a nulidade da autuação nesse ponto, diante da ilegitimidade passiva, tendo em vista não ser a impugnante contribuinte do imposto e, portanto, não sujeita ao diferencial de alíquota.

#### IV. DO MÉRITO.

##### IV.a DA NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Diz que, como salientado acima, a atividade exercida pela impugnante consiste em serviço de composição e impressão gráfica, personalizada e sob encomenda, de modo que, não se sujeita ao ICMS, nos termos da Súmula 156 do STJ abaixo transcrita:

*Súmula 156 - STJ*

*A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS*

Outrossim, registra que é preciso esclarecer que não se trata de processo de industrialização sob encomenda de embalagens o qual consoante já decidiu o STF se submete a incidência do ICMS.

Diz que a sua atividade consiste no processo de composição e impressão de rótulos e etiquetas, sendo que a cada composição é necessário criar layout, preparar o molde, as facas de corte, etc, de modo que o fazer prepondera sobre o dar, atraindo a incidência do ISS e afastando a do ICMS.

Após citar ementas de decisões no STF e STJ sobre a incidência de ISS versus ICMS, diz que confecciona rótulos e etiquetas personalizados e sob encomenda que são entregues ao cliente, consumidor final, não havendo que se falar em comercialização ou industrialização, a qual, somente ocorre na etapa posterior.

#### *IV.b DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGIR DIFERENCIAL DE ALQUOTA*

Diz que, no caso concreto não é devido o diferencial de alíquota, seja por se tratar a impugnante de microempresa / empresa de pequeno porte, seja porque os produtos adquiridos são empregados na confecção de bens que sofrerão a incidência do ICMS na etapa posterior.

Com efeito, diz que o artigo 272, inc. I, “a”, do RICMS expressamente dispensa o pagamento do diferencial de alíquota das micro e pequenas empresas, tal qual o caso da impugnante, como se depreende de seu cadastro, ora acostado.

*Art. 272. Fica dispensado o lançamento e o pagamento relativo:*

*I - a diferença de alíquotas:*

*2 - microempresas e empresas de pequeno porte*

No mesmo sentido, traz aos autos o parecer abaixo transscrito:

*PARECER N° 03618/2013 DATA:20/02/2013 ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. Os contribuintes cadastrados na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte estão dispensados de recolher o diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado ou material de consumo. Decreto 13.780/12 (RICMS-BA/12), art. 272, inciso I, alínea “a”, e inciso 2, alínea “b”.*

Na mesma linha, diz que, em conformidade com o artigo 4º, inciso. XV, da Lei nº 7.014/96, somente haverá exigência do diferencial de alíquota quando o material não for empregado em operação subsequente alcançada pela incidência do imposto.

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.*

Esse é exatamente o caso em tela, tendo em vista que os materiais adquiridos (fita, faca de corte, cilindro de impressão, etc) são utilizados no serviço de impressão dos rótulos e etiquetas que posteriormente serão empregados pelo adquirente nas embalagens para futura comercialização, sujeitos, portanto, à incidência do imposto.

Diz ser flagrante, pois, a improcedência do levantamento fiscal guerreado, diante da impossibilidade de exigir o diferencial de alíquota da impugnante.

#### *V. DO ERRO NO ENQUADRAMENTO DA MULTA*

Ainda que se entenda pela procedência da autuação, diz que é certo que a multa aplicada não merece prosperar. Pontua que o auditor enquadrou a penalidade no disposto no artigo 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Diz que, pela mera leitura do dispositivo legal, resta evidenciada a impossibilidade de aplicação da multa pela ausência de enquadramento da conduta praticada na infração descrita.

Aduz que não se deve perder de vista que em matéria de penalidade vigora o princípio da tipicidade cerrada, segundo a qual, o contribuinte somente pode ser penalizado se a sua conduta se enquadrar perfeitamente naquela descrita no tipo legal.

Após trazem considerações o princípio da tipicidade cerrada, associado ao destaque do art. 112 do

CTN, diz que é evidente, portanto, a improcedência da multa, de modo que, caso entenda este órgão julgador pela procedência da autuação, deverá ser afastada a aplicação de multa de ofício.

#### VI. DO PEDIDO

*Ex-positis*, ou seja, do que foi exposto, demonstrados os equívocos e omissões que permeiam o levantamento fiscal perpetrado, diz que restou demonstrada de forma inequívoca a nulidade do referenciado auto de infração, o qual desde já se requer.

Não obstante, diante da inquestionável improcedência, requer que seja apreciado o mérito para julgar totalmente improcedente a autuação.

Pelo princípio da eventualidade, acaso se supere o pleito pela improcedência, requer seja declarada a nulidade.

Requer a juntada de novos documentos, cálculos e parecer contábil como prova e contraprova, tudo em defesa ao direito da impugnante e em atendimento à verdade material, que consubstancia os ideais de Justiça e correção tributária.

O Autuante desenvolve Informação Fiscal às fl. 52/54, que a seguir passo a descrever:

Diz que o presente trabalho foi executado com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e nas Notas Fiscais Eletrônicas (NFE's) constantes no banco de dados da SEFAZ-BA, durante o quarto trimestre de 2020, abrangendo o período de 01/01/2017 a 30/09/2020, tendo resultado no presente auto de infração com valor histórico de R\$ 85.839,63 e total de R\$ 146.681,88, em razão de o contribuinte não ter recolhido o ICMS relativo às aquisições interestaduais de mercadorias para consumo próprio.

#### I. ANÁLISE DA DEFESA DO AUTO

Primeiramente e em outras partes da sua defesa, o contribuinte alega que sua atividade resulta em impressão de rótulos e etiquetas, entre outras, o que, segundo ele, configura prestação de serviços não sujeita ao ICMS.

O fato é que o autuado, conforme dados cadastrais às fls. 7 e 8, se inscreveu na Secretaria da Fazenda como contribuinte do ICMS que apura o imposto através de conta corrente fiscal.

Diz que escritura as EFD's se creditando nas entradas de produtos e se debitando nas saídas, apurando, consequentemente, o imposto. Este contribuinte, inclusive, paga antecipação parcial e, quando enquadrada no Simples Nacional, recolhia seu imposto.

Registra que no item IV da peça de defesa, o Contribuinte Autuado tenta desfazer do lançamento fiscal sob o argumento de que o recolhimento do ICMS deveria ter sido feito pelo remetente. Só que esta situação só se aplica quando o destinatário não é contribuinte do ICMS, o que não é o caso do autuado.

Destaca que, no item V, letra "b", diz que "*os produtos adquiridos são empregados na confecção de bens que sofrerão a incidência do ICMS na etapa posterior*". Primeiramente, se vê a incoerência do autuado que alega não ser contribuinte do imposto, mas agora se contradiz.

Diz que a autuação tomou como base a EFD enviada pelo contribuinte. Nela, todos os itens cobrados nesta infração têm o CFOP 2556, utilizado para classificar as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Na lista de itens constante das fls. 12 a 23 vê-se facas, anéis, engrenagens, fitas, lâmpadas, potes, estre outros.

Diz ainda que o artigo 272 dispensa o pagamento da diferença de alíquota de microempresas e empresas de pequeno porte. Só que ao inserir o texto do mencionado artigo suprime inexplicavelmente a letra "a" do inciso 1. O que diz o referido artigo é:

Art. 272. Fica dispensado o lançamento e o pagamento relativo:

*I - a diferença de alíquotas:*

a) nas aquisições de bens do ativo permanente destinada a:

(...)

2 – microempresas e empresas de pequeno porte;

Registra que, neste auto de infração está se cobrando a diferença de alíquotas nas aquisições de bens para consumo.

Diz que insere na sua defesa, ainda nesta letra “b”, um parecer nº 03618/2013, porém não indica a origem. Pesquisou no sistema de controle de pareceres tributários (CPT) da Sefaz, e nada foi encontrado com este número.

Ademais, este suposto parecer cita como fonte, além do inciso I que postamos, o “inciso 2, alínea “b”. Porém, o Regulamento do ICMS/BA dispõe que este inciso II dispensa o lançamento e pagamento do ICMS relativo “à substituição tributária, nas operações internas com os produtos a seguir relacionados, fabricados em estabelecimento situado neste estado”.

Quanto à queixa do contribuinte sobre o enquadramento da multa (item VI), reitera que ela foi atribuída com base no disposto no artigo 42 da Lei Estadual nº 7.014/96, portanto não ver nenhum erro.

Diante do exposto, pede o envio o presente processo administrativo fiscal para análise e julgamento pelo CONSEF.

Na sessão de julgamento, este Relator Julgador, em respeito ao princípio da verdade material, sugeriu aos membros da 4ª JJF, que decidiu por converter o presente PAF, em diligência a fiscal estanho ao feito vinculado à ASTEC/CONSEF, para que sejam adotadas a seguintes providências:

- **Item 1: 1ª Providência:** solicitar do Contribuinte Autuado um demonstrativo indicando a função/ uso/utilidade na operação ou prestação de serviço alcançada pela incidência do imposto, de cada um dos produtos objeto da autuação.
- **Item 1: 2ª Providência:** de posse do demonstrativo indicado no “**item 1**”, acima destacado, em visita “*in loco*” ao estabelecimento do Contribuinte Autuado, caso julgue necessário, em relação aos produtos constantes do demonstrativos de débito de fls. 10/12 dos autos, verificar se existe produtos/mercadorias destinados o seu uso na operação ou prestação de serviço subsequente alcançada pela incidência do imposto.
- **Item 3: 3ª Providência:** em se constatando que existe produtos/mercadorias destinados o seu uso na operação ou prestação de serviço subsequente alcançada pela incidência do imposto, excluir do demonstrativo de débito de fls. 10/12 dos autos, elaborando um novo demonstrativo do saldo remanescente da autuação, ou seja, dos itens que entende que seja destinado ao uso e consumo da empresa que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa ou exercidos com essa finalidade.
- **Item 4: 4ª Providência:** Cientificar o autuado e autuante do resultado da diligência, tendo aduzido o novo demonstrativo de débito ou não.

Após cumprido o pedido de diligência, deverá retornar o presente PAF ao CONSEF para instrução, visando o devido julgamento.

Às fls. 67/74 dos autos, têm-se o Parecer ASTEC nº 018 / 2022, de lavra do Auditor Fiscal Alex Willians Monteiro de Brito, onde destaco, aqui, alguns trechos de sua conclusão:

*“Constatei no levantamento que, além de conter produtos que no contexto das atividades do contribuinte não se alinharam com as características de bens destinados a uso e consumo, existem itens que se agregam fisicamente ao produto final e que são alcançados pela incidência do Imposto. Assim como, produtos destinados ao ativo fixo da produção industrial do contribuinte.(Grifo acrescido)*

*Neste sentido, como já citado anteriormente, apresentamos 3 demonstrativos de débito analíticos dos itens, objetos da autuação:*

*Um apenas com as mercadorias que são destinados a uso e consumo, excluindo tanto os itens destinados ao*

uso na operação ou prestação de serviço subsequente alcançada pela incidência do imposto quanto os itens do ativo fixo da área industrial, gerando um demonstrativo de débito no valor de R\$ 39.696,49, apêndice I, fls. 75-77 do anexo;

E outros 2 demonstrativos, sendo: um com os itens destinados ao uso na operação ou prestação de serviço subsequente alcançada pela incidência, conforme apêndice II, fls 78-79 no valor de R\$ 30.972,41 e outro com os itens destinados ao Ativo Imobilizado, apêndice III, fl. 80, gerando um demonstrativo de débito no valor de R\$ 15.170,73.

Vale observar que da soma dos valores dos 3 demonstrativos analíticos, acima mencionados, chega-se ao valor total do demonstrativo de débito da infração 01 do presente PAF que é de R\$ 85.839,63(apêndice IV contido em mídia CD, fl.81).

Às fls. 87/88 vê-se a manifestação do agente Fiscal Autuante ao Parecer ASTEC nº 018 / 2022, à pedido desta 4ª JJF, nos seguintes termos:

Diz que a escrituração fiscal digital é de inteira responsabilidade do contribuinte e deve atender ao Regulamento do ICMS e, especialmente, o Ajuste SINIEF 02/09. É o que estabelece o artigo 249 do RICMS/12.

De acordo com o artigo 247 do RICMS/BA, a EFD:

*"se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06)".*

Pontua que, pelo Ajuste SINIEF 02/09, cláusula primeira, parágrafos 1º e 2º, a EFD deve conter "a totalidade das informações necessárias à apuração dos impostos referentes às operações praticadas pelo contribuinte" e estas informações são prestadas "em arquivo digital com assinatura digital do contribuinte" Já a cláusula quarta, § 3º, do mesmo Ajuste estabelece que as informações constantes na EFD deverão ser prestadas sob o enfoque do declarante.

Diz que, como se tratam de dispositivos legais, é obrigação do Auditor Fiscal tomá-la como referência para a execução dos trabalhos de fiscalização. Isto porque diz o Código de Ética a dos Servidores do Grupo Ocupacional Fisco (Lei Estadual nº 8.597/2003) que o servidor deste Grupo não terá que decidir apenas entre o conveniente e o inconveniente, mas também entre o ético e o antiético, e obedecerá rigorosamente ao princípio da legalidade, entre outros.

Pontua que as EFD enviadas pelo contribuinte indicam que as entradas de todos os produtos deste auto de infração foram materiais para uso ou consumo, já que o CFOP utilizado foi o 2556. É sabido que determinadas mercadorias podem ser adquiridas para comercialização ou para o consumo próprio ou para fazer parte do Ativo Imobilizado da empresa, e compete somente a esta indicar a destinação.

Portanto, registra que não cabe ao Auditor Fiscal ficar inquerindo ao contribuinte se a classificação está correta, ou não. Caso fosse incorreta, ele dispõe de prazos elásticos para a retificação. Cita cláusula terceira do Ajuste SINIEF 02/09.

Após outras considerações, diz que não concorda com a decisão tomada por esta Junta e mantém na íntegra o montante cobrado neste auto de infração.

Às fls. 91/91-verso tem-se manifestação do sujeito passivo ao Parecer ASTEC nº 018 / 2022, à pedido desta 4ª JJF, nos seguintes termos:

Diz que a Diligência Fiscal produzida reconheceu a inclusão de valores indevidos no levantamento fiscal, os quais deverão ser expurgados por esse D. Órgão Julgador.

Pontua, ainda, que a diligência foi realizada sem observar o disposto no artigo 272, I, "a" do RICMS o qual expressamente dispensa o pagamento do diferencial de alíquota das micro e pequenas empresas, tal qual o caso da impugnante nos exercícios de 2017 e 2018:

*Art. 272. Fica dispensado o lançamento e o pagamento relativo:*

*I - a diferença de alíquotas:*

2 - microempresas e empresas de pequeno porte;

No mesmo sentido, diz expressar o parecer abaixo transcrito:

*PARECER Nº 03618/2013 DATA:20/02/2013 ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. Os contribuintes cadastrados na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte estão dispensados de recolher o diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado ou material de consumo. Decreto 13.780/12 (RICMS-BA/12), art. 272, inciso I, alínea “a”, e inciso 2, alínea “b”*

Do exposto, diz que, embora a diligência tenha comprovado o desacerto da ação fiscal, descuidou-se de observar a não exigência do diferencial de alíquotas para as micro e pequenas empresas, devendo, portanto, ser refeita, para expurgar do levantamento os valores relativos aos anos de 2017 e 2018.

À fl. 59, verso, têm-se o despacho da Secretaria Administrativa do CONSEF encaminhando o presente PAF a este Relator, para instrução e julgamento.

## VOTO

Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo, apurados consoante os levantamentos/demonstrativos acostados às fls. 10/23 dos autos, em que considero suficientes para a formação de minha convicção na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, onde não foi constatada qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito com plenitude, motivo pelo qual a lide está apta ao seu deslinde.

Não obstante tal constatação, na sessão de julgamento do dia 09/09/21, dado os fundamentos postos, no julgamento do Auto de Infração de nº 299430.0026/20-6, cujo o resultado fora pela manutenção da autuação, de relatoria deste próprio Relator Julgador, os membros da 4ª JJF decidiu por converter o presente PAF em diligencia à ASTEC/CONSEF para execução de algumas providências, cujo resultado está apresentado no Parecer ASTEC nº 018/2022, datado de 31/03/2022, com ciência do autuante/autuado na forma da legislação, em que será objeto de análise no momento oportuno.

Passando, então, a análise da lide verifico de forma pontual, que o Contribuinte Autuado argui a nulidade do lançamento amparado na disposição da alínea “b”, inciso IV, do art. 18, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, por ilegitimidade passiva, dado a sua atividade desenvolvida, diz respeito a “*impressão personalizada e sob encomenda dos seus clientes*”, mais especificamente “*impressão de rótulos e etiquetas*” que são entregues ao cliente, destinatário final, para posterior utilização, bem assim, “*etiquetas para serem utilizadas como código de barras e outras formas de identificação*”, ao seu entender, não sujeitam a incidência do ICMS.

Assim, diz que, ainda que ocorra a efetiva entrega do material (“*bobinas de rótulos e etiquetas impressas*”), fato é que a atividade preponderante não é a entrega em si (“*obrigação de dar*”), mas, o trabalho de composição gráfica, consistente na elaboração do layout, criação da matriz de impressão e posterior impressão e corte do material (“*obrigação de fazer*”).

Então consigna que as atividades desenvolvidas pela IMPRESS, Contribuinte Autuado, não se sujeitam a incidência do ICMS, de modo que, esta não pode ser compelida a pagar diferencial de alíquota como pretende o levantamento fiscal. Daí a arguição de nulidade por ilegitimidade passiva da autuação.

Não obstante tais argumentos, vejo à fl. 8 dos autos, informações extraídas dos “*Dados Cadastrais*” constantes do Sistema INC – Informações do Contribuinte o destaque do campo “*Forma de Apuração do Imposto – C/CORRENTE FISCAL*”, associado a essa informação vê-se como Atividade Econômica Principal – “*CNAE 1821100 – Serviço de pré-impressão*”, por sua vez como Atividade Secundárias – “*CNAE 1812100 - Impressão de material de segurança*”; “*CNAE 1813099 -*

*Impressão de material para outros usos” e “CNAE 5829800 - Edição integrada à impressão de cadastro, lista e de outros produtos gráficos”.*

Compulsando, então a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, com a alteração dada Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, vê-se a seguinte redação do item 13.05, objeto da lista de serviço:

*13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)*

Nos termos do Art. 1º da citada Lei Complementar nº 116 o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador; **entretanto, nos termos do § 2º o citado artigo, há de observar as ressalvas das exceções expressas na lista anexa**, onde os serviços nela mencionados, com ressalvas, **ficam sujeitos ao ICMS**.

No caso em tela, vê-se a ressalva clara e pontual do item 13.05 da Lista anexa à LC116/2003, que ao meu sentir relaciona as atividades constantes dos “Dados Cadastrais” do Sistema INC – **Informações do Contribuinte na SEFAZ/BA**, e que, por isso, diferentemente do arguido pelo Autuado, estão sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, não ensejando, portanto, qualquer arguição de nulidade por ilegitimidade passiva do ICMS.

Ademais, **não se observa**, na peça de defesa, **qualquer outro elemento de prova documental** que possa sustentar sua arguição de que suas atividades desenvolvidas estariam sob a égide do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal – ISS, senão a afirmação de que se tratando de destinatário final não contribuinte do imposto, os valores eventualmente devidos, ao seu entender, devem ser pagos pelo remetente da mercadoria.

Afastadas, portanto, as arguições de nulidades, passo então a arguição de mérito do Auto de Infração, em tela.

No mérito, o Auto de Infração, em tela, lavrado em 10/12/2020, resultou de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade Fazendária INFAZ ATACADO, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 504756/20, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS) decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento nos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020, conforme demonstrativos acostados às fls. 10 a 23 do presente PAF. Lançado ICMS no valor de R\$85.839,63, com enquadramento no art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa aplicada de 60% na forma do art. 42, inc. II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

Em sede de defesa, o representante legal devidamente constituído, diz que, a atividade exercida pela impugnante consiste em serviço de composição e impressão gráfica, personalizada e sob encomenda, de modo que, não se sujeita ao ICMS, nos termos da Súmula 156 do STJ abaixo transcrita:

**Súmula 156 - STJ**

*A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS*

Mais adiante, registra que é preciso esclarecer que não se trata de processo de industrialização sob encomenda de embalagens o qual, consoante já decidiu o STF, se submete a incidência do

ICMS.

Diz que a sua atividade consiste no processo de composição e impressão de rótulos e etiquetas, sendo que a cada composição é necessário criar layout, preparar o molde, as facas de corte, etc., de modo que o fazer prepondera sobre o dar, atraindo a incidência do ISS e afastando a do ICMS.

Após citar ementas de decisões no STF e STJ sobre a incidência de ISS versus ICMS, diz que confecciona rótulos e etiquetas personalizados e sob encomenda que são entregues ao cliente, consumidor final, não havendo que se falar em comercialização ou industrialização, a qual, somente ocorre na etapa posterior.

Diferentemente da preliminar de nulidade do Auto de Infração, em tela, relativo a arguição de ilegitimidade passiva, é acrescentado, pelo Contribuinte Autuado, no mérito, a afirmação de que sua atividade estaria amparada pela Súmula 156 do STJ, bem assim, a citação de ementas de decisões do STF e STJ sobre a incidência de ISS versus ICMS.

Neste contexto, relativamente às atividades constantes dos “**Dados Cadastrais**” do Sistema INC – **Informações do Contribuinte na SEFAZ/BA**, como já discorrido acima, na preliminar de nulidade, com fundamento na LC nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, com a alteração dada LC nº 157, de 29 de dezembro de 2016, vê-se que as atividades desenvolvidas de “**CNAE 1821100 – Serviços de pré-impressão**” – estão, de fato, sujeitas ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS nos termos da ressalva do “**item 13.05**” da Lista anexa à LC116/2003, reproduzida no início deste voto, quando este Relator ultrapassou a arguição de nulidade, por ilegitimidade passiva, em sede de preliminar.

Por sua vez, sobre as citações de ementas de decisões do STF e STJ, observo que a este foro administrativo não tem competência para apreciação de decisão do Poder Judiciário, conforme assim preconiza o art. 167, inciso II, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Por fim, sobre este ponto de arguição de mérito, há de se observar, que o presente trabalho de Fiscalização foi executado com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e nas Notas Fiscais Eletrônicas (NFE) constantes no banco de dados da SEFAZ-BA.

Pois bem! Como aceitar a consideração de defesa de que tais operações estariam sob a égide do ISS, quando são destacados ICMS, pelo próprio Autuado, emitente do documento fiscal, ensejando o aproveitamento do crédito ao adquirente da operação transacionada. Não observo, nos autos, qualquer prova em contrário.

Assim, não resta dúvida que as operações, objeto da presente autuação, estão, sim, sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

A defendant traz, ainda, de arguição de mérito, a impossibilidade de exigir diferença de alíquota pelo seu registro de natureza jurídica constante dos “**Dados Cadastrais**” do Sistema INC – **Informações do Contribuinte na SEFAZ/BA**. Diz que, no caso concreto, não é devido o diferencial de alíquota, seja por se tratar a impugnante de microempresa/empresa de pequeno porte, seja porque os produtos adquiridos são empregados na confecção de bens que sofrerão a incidência do ICMS na etapa posterior.

Com efeito, diz que o artigo 272, inc. I, alínea “a”, do RICMS/BA expressamente dispensa o pagamento do diferencial de alíquota das microempresas e pequenas empresas, tal qual o caso da impugnante, como se depreende de seu cadastro, ora acostado.

Neste aspecto, o presente PAF foi convertido em diligência à ASTEC/CONSEF, que fora emitido o Parecer ASTEC nº 018, datado de 31/03/2022, às fls. 67/74 dos autos, produzida pelo Auditor Fiscal Alex Williams Monteiro de Brito, onde constatou, dos itens relacionados no demonstrativo de débito da autuação, produtos que no contexto das atividades do contribuinte não se alinham com as características de bens destinados a uso e consumo, ou seja, existem itens que se agregam

fisicamente ao produto final e que são alcançados pela incidência do Imposto, bem assim itens de produtos destinados ao ativo fixo da produção industrial do contribuinte.

Neste sentido, em atendimento aos membros desta própria 4ª JJF, quando da redação do Pedido de Diligência de fls. 61/62 dos autos, o i. Auditor Fiscal Diligente da ASTEC apresentou 3 (Três) demonstrativos de débito analíticos dos itens, objetos da autuação:

- (1) Um apenas com as mercadorias que são destinados a uso e consumo, excluindo tanto os itens destinados ao uso na operação ou prestação de serviço subsequente alcançada pela incidência do imposto quanto os itens do ativo fixo da área industrial, gerando um demonstrativo de débito no valor de R\$ 39.696,49, Apêndice I, fls. 75-77 do apenso;
- (2) E outros dois demonstrativos, sendo: um com os itens destinados ao uso na operação ou prestação de serviço subsequente alcançada pela incidência, conforme apêndice II, fls. 78-79 no valor de R\$ 30.972,41 e outro com os itens destinados ao Ativo Imobilizado, apêndice III, fl. 80, no valor de R\$ 15.170,73.

Mais adiante, no próprio Parecer observa, o i. Auditor Fiscal Diligente, que a soma dos valores dos 3 (três) demonstrativos analíticos, acima mencionados, chega-se ao valor total do demonstrativo de débito da imputação de nº 01 do Auto de Infração, em lide, que é de R\$ 85.839,63. Tudo isso consta do CD/Mídia de fl. 81 dos autos.

Passo, então, a manifestar sobre este ponto da arguição. Bem! Sobre a redação do artigo 272, inc. I, alínea “a”, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13.780/2012, vigente à época dos fatos geradores, assim se apresenta:

*Art. 272. Fica dispensado o lançamento e o pagamento relativo:*

*I - a diferença de alíquotas:*

*a) nas aquisições de bens do ativo permanente destinada a:*

*(...)*

*2 – microempresas e empresas de pequeno porte;*

Como se pode observar da redação do dispositivo acima descrito, não vejo restar razão arguição de defesa. De fato, **é dispensado o lançamento e o pagamento do imposto (ICMS DIFAL) nas aquisições de bens do ativo permanente destinado a microempresas e empresas de pequeno porte** (alínea “a”, item 2, do art. 272, do RICMS/BA), enquadradas no Simples Nacional, **que não é ocaso objeto em análise**, restando devido a exigência da diferença de alíquota em relação as operações de uso e consumo; e ativo fixo, isto é, ativo permanente do estabelecimento.

No caso em tela, os dados cadastrais do “*Sistema INC – Informações do Contribuinte*” na SEFAZ/BA do Contribuinte Autuado, com data de emissão em 11/12/2020, constante da fl. 8 dos autos, está indicando que a empresa – *IMPRESS SOLUÇÕES RÓTULOS E ETIQUETAS* - tem natureza jurídica “*EIRELI*”, com indicativo de **exclusão do Simples Nacional em 31/12/2016**, além da **indicação de apuração do imposto “C/CORRENTE FISCAL”**.

Portanto **não se trata de um contribuinte enquadrado** como Empresa de Pequeno Porte, muito menos microempresa, **optante do Simples Nacional**, não podendo, assim, arguir a aplicação do artigo 272, inc. I, alínea “a”, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13.780/2012, vigente à época dos fatos geradores.

Entretanto, dado os achados de auditoria desenvolvido em sede de Diligencia Fiscal, a pedido desta 4ª JJF, nos termos do Parecer ASTEC nº 018, datado de 31/03/2022, às fls. 67/74 dos autos, produzida pelo Auditor Fiscal Alex Williams Monteiro de Brito, há de ser excluído da autuação os itens destinados ao uso na operação ou prestação de serviço subsequente alcançada pela incidência do imposto, nos termos do artigo 4º, inciso. XV, da Lei nº 7.014/96, como bem destacado pelo sujeito passivo na peça de defesa.

Em sendo assim, não vendo nada que desabone o Parecer ASTEC nº 018, elaborado com alto grau

de clareza e argumento consistente das conclusões apresentadas pelo Diligente, inclusive com fotos ilustrativas, vejo que o demonstrativo de débito do Auto de Infração deve ser alterado do valor original de R\$85.839,63 para o valor de R\$ 54.867,20 correspondente ao somatório do demonstrativo de Apêndice I, do citado parecer ASTEC de fls. 75/77 dos autos, que diz respeito, aos a itens destinados a consumo do estabelecimento, e o de demonstrativo de Apêndice III, que diz respeito a itens do ativo imobilizado, que, também, nos termos da legislação há a incidência da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação.

Exclui-se, portanto do demonstrativo de débito da autuação, os valores indicados no Apêndice II de fls. 78/79 dos autos, correspondente ao valor de R\$30.972,41, que diz respeito a itens de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação que são destinadas ao uso nas operações ou prestação de serviço subsequente alcançada pela incidência do imposto (*art. 4º, inciso. XV, da Lei nº 7.014/96*).

Neste sentido, voto pela subsistência parcial do Auto de Infração, em tela, na forma do demonstrativo de débito abaixo destacado.

<b>DATA OCORR.</b>	<b>DATA VCTO.</b>	<b>VALOR ORIGINAL - R\$</b>	<b>VALOR JULGADO – R\$</b>
31/01/2017	09/02/2017	2.551,30	1.673,55
28/02/2017	09/03/2017	3.756,62	663,16
31/03/2017	09/04/2017	4.688,27	3.042,79
30/04/2017	09/05/2017	8.665,13	8.319,26
31/05/2017	09/06/2017	952,15	761,86
30/06/2017	09/07/2017	1.853,69	1.088,44
31/08/2017	09/09/2017	530,75	213,24
30/09/2017	09/10/2017	1.785,42	1.511,66
31/10/2017	09/11/2017	901,22	186,76
30/11/2017	09/12/2017	16,46	16,46
31/01/2018	09/02/2018	2.615,57	2.457,52
28/02/2018	09/03/2018	1.543,93	1.186,70
31/03/2018	09/04/2018	493,08	70,20
30/04/2018	09/05/2018	709,37	286,49
31/05/2018	09/06/2018	1.372,68	766,72
30/06/2018	09/07/2018	3.201,73	3.201,73
31/08/2018	09/09/2018	1.269,16	1.269,16
30/09/2018	09/10/2018	542,96	33,37
31/10/2018	09/11/2018	5.141,53	115,14
30/11/2018	09/12/2018	1.930,61	1.930,61
31/12/2018	09/01/2019	9.878,05	9.878,05
31/01/2019	09/02/2019	831,26	686,38
28/02/2019	09/03/2019	376,80	87,04
31/03/2019	09/04/2019	835,12	617,80
30/04/2019	09/05/2019	434,63	0,00
30/06/2019	09/07/2019	2.382,90	190,04
31/07/2019	09/08/2019	1.636,25	1.491,35
31/08/2019	09/09/2019	1.028,84	0,00
30/09/2019	09/10/2019	899,15	0,00
31/10/2019	09/11/2019	1.907,56	1.762,68
30/11/2019	09/12/2019	843,65	698,77
31/12/2019	09/01/2020	5.292,68	5.292,68
29/02/2020	09/03/2020	1.335,30	1.167,59
31/03/2020	09/04/2020	104,43	104,43
30/04/2020	09/05/2020	847,14	87,58
31/05/2020	09/06/2020	167,49	22,61
30/06/2020	09/07/2020	4.262,82	1.682,20
31/07/2020	09/08/2020	3.184,89	722,41
31/08/2020	09/09/2020	3.623,00	134,73
30/09/2020	09/10/2020	1.446,04	1.446,04
<b>TOTAL</b>		<b>85.839,63</b>	<b>54.867,20</b>

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299430.0024/20-3, lavrado contra **IMPRESS SOLUÇÕES RÓTULOS E ETIQUETAS EIRELI**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$54.867,20**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de outubro de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO - RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA