

**PROCESSO** - A. I. N° 299430.0026/20-6  
**RECORRENTE** - IMPRESS SOLUÇÕES RÓTULOS E ETIQUETAS EIRELI  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0129-04/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 24/03/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO C.J.F. N° 0031-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Considerações de defesa não elidem a autuação. Está demonstrado que as operações, objeto da presente autuação, estão sujeitas ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Infração subsistente. Afastada as arguições de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado em relação à Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 10/12/2020 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor histórico de R\$ 280.708,05, além de multas, pela constatação da seguinte infração:

*“Infração 01. 02.01.03. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas”*

Apresentada a impugnação constante às fls. 57 a 63. Prestada Informação fiscal pela autuante às fls. 76 e 77. A JJF em sua oportunidade julgou pela Procedência o Auto de Infração, nos termos abaixo:

**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. 10/46 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, verifico, de forma pontual, que o Contribuinte Autuado argui a nulidade do lançamento amparado na disposição do art. 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, por não conter elementos para determinar com segurança a infração e o infrator, tal qual diz ocorrer no caso concreto, onde de forma pontual, na peça de defesa, indica que “o lançamento não se fez acompanhar dos elementos de prova, nem indicou a quais operações se refere”.*

*Não é o que vejo dos autos. Como bem destacou o agente Fiscal Autuante, em sede de Informação Fiscal, isso demonstra claramente que não examinou os demonstrativos constantes das fls. 12 a 46 dos autos, que dão fundamentação a autuação, enviados via DTE em 14/12/2020, e ciência mesma data, conforme consta das cópias do citado expediente às fls. 52 a 53, nos quais há a indicação detalhada das notas fiscais e de seus itens que deram origem à infração em tela, que diz respeito a falta de recolhimento do imposto (ICMS), em razão de ter praticado operações tributadas consideradas como não tributadas, com a indicação dos dispositivos infringidos, estando em perfeita sintonia ao disposto no art. 39 do RPAF/BA, onde determina que o PAF conterà de forma clara e sucinta a infração cometida, bem como, o dispositivo legal em que se fundamenta.*

*Sobre o outro argumento de nulidade do presente PAF/BA, onde diz que, por se tratar de operações regularmente escrituradas, seria o caso de se perguntar acerca da validade do Auto de Infração, ao teor do disposto no artigo 54-A do RPAF/BA, em conjunto com o artigo 254 do RICMS/BA, também entendo que não se sustenta.*

Como bem destacado pelo agente Fiscal Autuante, o artigo 54-A do RPAF/BA, refere-se a débitos tributários declarados pelo sujeito passivo. Frisa estranhar tal arguição, o agente Autuante, porque esta infração nada tem a ver com documentos de informações econômico-fiscais. De fato, o Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº 7.629/1999, estabelece, no artigo 54-A, a desnecessidade de constituição do lançamento fiscal quando o valor é declarado em documentos de informações econômico-fiscais previstos na legislação, devendo nessa hipótese, em caso de inadimplemento, ser encaminhado para inscrição em dívida ativa.

Todavia, o que se identificou na ação fiscal foi a constatação da falta de recolhimento do imposto (ICMS), em razão de o Contribuinte Autuado ter praticado operações tributadas, consideradas como não tributadas, regularmente escrituradas nos livros fiscais próprios, relativo aos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020, na forma dos demonstrativos constantes das fls. 12 a 46 dos autos.

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) por ter deixado de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis, como não tributáveis, regularmente escrituradas nos meses de janeiro a dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018, janeiro a dezembro de 2019 e janeiro a setembro de 2020, na forma dos demonstrativos acostados às fls. 10 a 46 do presente PAF. Lançado ICMS no valor de R\$ 280.708,05, com enquadramento no art. 2º, inciso I e art. 32 da Lei nº 7.014/96, c/c art. 332, inc. I 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 o Contribuinte Autuado, 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.

Não obstante tais argumentos, vejo à fl. 7 dos autos, informações extraídas dos “Dados Cadastrais” constantes do Sistema INC – Informações do Contribuinte da SEFAZ/BA 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 do 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.***

*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 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.*

*E 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, 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's), constantes no banco de dados da SEFAZ-BA.*

*Pois bem! Como aceitar a consideração da 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, sujeitas ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.*

*Por fim, cabe aqui destacar, que o posicionamento de mérito discorrido aqui, é o mesmo de minha relatoria, já expresso no Auto de Infração de nº 299430.0025/20-0, lavrado pelo mesmo agente Fiscal Autuante, contra o mesmo Contribuinte Autuado, e considerações de defesa expostas de forma semelhante, também, pelo mesmo representante legal deste PAF constituído, em que fora objeto de análise, por esta 4ª JJE, na sessão do dia 10/06/2021, cuja a decisão dos membros, que são os mesmos desta sessão, foi pelo acompanhamento da posição de mérito deste Relator Julgador, exposta aqui de forma igual.*

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

Inconformada com a decisão acima proferida, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, às fls. 99 a 104 frente e verso, dos autos, aduzindo as seguintes razões defensivas:

Suscita nulidade por ausência de certeza na caracterização da infração é flagrante. Diz que o Autuante e a decisão recorrida são contraditórias ao estabelecerem a forma de constituição da infração, afirmando que os valores foram extraídos das operações “regularmente escrituradas” e na “Escrituração Fiscal Digital (EFD)”. Negando o fato para afastar a aplicação do artigo 54-A do RPAF. Argumenta que o autuante defende o levantamento sob o argumento de que “o autuado se inscreveu na Secretaria da Fazenda como contribuinte do imposto”. Defende que o mero ato de se inscrever no cadastro de contribuintes e emitir notas fiscais não é elemento suficiente para que lhe seja exigido imposto. Impugna por nulidade a incerteza do levantamento fiscal se ocorreu através de EFD ou efetivamente apurados com base nas informações fiscais.

O contribuinte traz súmula do STJ de nº 436 onde discorre que a entrega da declaração pelo contribuinte já constitui o débito tributário dispensando qualquer outra providência por parte do fisco. No mesmo sentido transcreve o Artigo 54-A do RPAF/BA e por último, invoca o art. 254, inciso V do RICMS/BA. Discorre sobre a “imprestabilidade do lançamento guerreado” visto que a autoridade administrativa deve obedecer ao comando legal, não havendo liberdade para escolher livremente a forma de constituição do crédito tributário, sobretudo quando essa escolha se mostra mais onerosa ao contribuinte. Diz que o autuante deveria ter seguido o comando legal e se eximido de lavrar o auto de infração. No caso da lavratura da infração deveria ter procedido todas as etapas necessárias, inclusive identificando a matéria tributável e apurando o imposto e penalidades aplicáveis.

No mérito defende que, apesar do julgamento improcedente, por entender que a atividade da autuada se enquadre no item 13.05 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03, foi ignorado que a atividade do contribuinte se restringe ao trabalho de criação da arte e impressão, o que é feito de forma personalizada e sob encomenda dos seus clientes. Explica que apenas em etapa posterior, após a entrega ao cliente é que se emprega na industrialização para compor o



produto final.

*“Destarte, 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”*

Reforça o fato que a atividade preponderante não é a entrega em si (obrigação de dar), mas o trabalho de composição gráfica, consistente na elaboração de layout, criação da matriz de impressão e posterior impressão e corte do material (obrigação de fazer).

Por fim, ressalta que as discussões sobre a incidência de ISS x ICMS em operações mistas não são novas no direito brasileiro e traz decisões do STF e do STJ, onde deve-se buscar a atividade preponderante.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, proferida pela 4ª JF - Acórdão JF nº 0129-04/21-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, em valor de R\$ 505.049,52, atualizado em 26/10/2021, fl. 107.

Examinando os autos do processo, o recorrente reitera todos os argumentos sustentados na impugnação: **I)** da nulidade por ausência de certeza da infração; **II)** imprestabilidade do lançamento fiscal, tendo em vista o disposto no artigo 54-A do RPAF c/c art. 254 do RICMS/BA; **III)** não sujeição ao ICMS por se tratar de serviço de composição e impressão gráfica personalizada e sob encomenda;

Faremos a análise por itens acima pontuados:

### **I) Da nulidade por ausência de certeza da infração:**

Da análise do Recurso Voluntário, preliminarmente, rejeito o pedido de nulidade da infração, arguido pelo recorrente, em virtude de, ao contrário do quanto afirmado pelo sujeito passivo, a Decisão foi, sim, devidamente determinada, sendo que atende o livre convencimento formado pelo órgão julgador com embasamento nas provas e fatos trazidos pelo autuante, no que diz respeito ao lançamento de ofício, restando perfeitamente evidenciadas as razões da Decisão.

### **II) Imprestabilidade do lançamento fiscal, tendo em vista o disposto no artigo 54-A do RPAF c/c art. 254 do RICMS/BA:**

Observo na defesa a menção dos artigos 54-A do RPAF c/c art. 254 do RICMS/BA e a Súmula nº 436 do STJ onde o contribuinte, através do seu representante legal, suscita nulidade do referido auto de infração. Alega o contribuinte que o auditor fiscal reproduziu os valores contidos na EFD ICMS/IPI e não obedeceu ao comando legal dos artigos mencionados, que seria a lavratura de Débito Declarado (DD). É inegável que o Artigo 54-A do RPAF é claro e direto sobre as declarações e denúncias espontâneas que geram a confissão de dívida e, na falta do recolhimento no prazo regulamentar, toma constituído o crédito tributário, devendo este ser inscrito no sistema informatizado de controle de créditos tributários da SEFAZ/BA. O que acarreta a cobrança através do Débito Declarado (DD). Porém, no caso em tela, estamos diante de declarações mensais (EFD ICMS) onde o contribuinte NÃO declara débito de ICMS. Em sua escrita fiscal constam apenas “Valor do Item” e, em poucos casos, “Valor da Base de Cálculo”. Porém nos campos de “Alíquota ICMS” e “Valor do ICMS” estão todos zerados. O que nos leva a crer que sua declaração foi sem valor de ICMS a recolher. Não podendo o fisco lavrar um débito declarado baseado no Artigo 54-A do RPAF. Deste modo, refuto o pedido de nulidade.

### **III) Não sujeição ao ICMS por se tratar de serviço de composição e impressão gráfica personalizada e sob encomenda**

Alega o sujeito passivo que suas operações são tributadas pelo ISS conforme disposto na

## Súmula nº 156 – STJ:

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

A JJF entende pela incidência do ICMS nas referidas operações baseadas na Lei Complementar nº 116/03 que teve alteração pela Lei Complementar nº 157/16, redação dada pelo item 13.05, objeto da lista de serviço conforme transcrevo abaixo o trecho do voto da JJF:

*“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 do 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.*

*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 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.”*

Impreterivelmente acato a decisão da Primeira Instância deste Conselho de Fazenda, pelo fato de que esta CJF, e 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.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299430.0026/20-6**, lavrado contra **IMPRESS SOLUÇÕES RÓTULOS E ETIQUETAS EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 280.708,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de fevereiro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA - RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS