

PROCESSO	- A. I. N° 299430.0026/20-6
RECORRENTE	- IMPRESS SOLUÇÕES RÓTULOS E ETIQUETAS EIRELI
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0129-04/21-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 24/03/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF 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 n° 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 n° 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 conterá de forma clara e sucinta a infração cometida, bem como, o dispositivo legal em que se fundamente.*

*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 INFRAZ 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 JJF, 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 monstra 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 enquade 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 JJF - Acórdão JJF 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 nos 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.”*

Impreverivelmente 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