

**PROCESSO** - A. I. N° 299430.0024/20-3  
**RECORRENTE** - IMPRESS SOLUÇÕES RÓTULOS E ETIQUETAS EIRELI  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0239-04/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/04/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO C.J.F. N° 0076-12/23 VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADE DA FEDERAÇÃO. AQUISIÇÕES DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Considerações recursais elidem em parte a autuação. Trata-se, sim, de contribuinte enquadrado como Empresa de Pequeno Porte, devendo-se lhe aplicar o artigo 272, inc. I, alínea “a” do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, vigente à época dos fatos geradores, para afastar os valores lançados relacionados com bens destinados a compor o seu ativo permanente. Irrelevante a sua opção, ou não, pelo Simples Nacional, ou sua apuração segundo o regime de Conta Corrente Fiscal. À 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, XV da Lei nº 7.014/96), acrescem-se os valores do Apêndice III. Reformada a decisão de primeiro grau. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário em face da Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, o que implicou desoneração do Sujeito Passivo, ao tempo da prolação da decisão, no montante de R\$ 56.567,89 (fl. 128).

O lançamento se aperfeiçoou em 10/12/2020 e foi notificado ao Sujeito Passivo em 15/12/2020 (fl. 29), para exigir ICMS no montante de R\$ 85.839,63, mais multa (60%) e consectários, com a acusação de cometimento da irregularidade verificada ao longo de períodos de apuração salteados, entre os exercícios de 2017 e 2020, assim transcrita:

***Infração 01 - 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. Conforme demonstrativos anexos. [...] **Enquadramento legal:** Art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96 C/C art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a”, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012 **Multa Aplicada:** Artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 85.839,63.*

O contraditório desenvolveu-se regularmente em primeiro grau de cognição, com **Defesa** (fls. 33 a 40, no anverso, mais documentos de fls. 41 a 50); **Informação Fiscal** (fls. 52 a 54, sustentando o Auto de Infração); **Diligência à ASTEC** (*Requisição* às fls. 61 e 62; *Parecer* às fls. 67 a 74, com planilhas anexas às fls. 75 a 79; *Manifestação* do Autuante às fls. 86 a 88, contrária ao Parecer da ASTEC; *Manifestação* do Sujeito Passivo às fls. 91 e 91-v., mais documentos de fls. 92 a 106).

Em 13/10/2022 (fls. 114 a 125), a 4ª JJF julgou o Auto de Infração procedente em parte, consoante

voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

### **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 diligência 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, clichê, 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 unidade 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 recorrido 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 defendente 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 JF, 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 o caso 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 Diligência Fiscal, a pedido desta 4ª JF, 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.

DATA OCORR.	DATA VCTO.	VALOR ORIGINAL - R\$	VALOR JULGADO - R\$
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.

Não houve interposição de Recurso de Ofício, certamente por escapar ao valor da alçada recursal (art. 169, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 7.629, de 09/07/1999 - o RPAF/99).

Regularmente intimado, o Autuado, ora Recorrente, interpôs seu Recurso Voluntário (fls. 136 a 139, verso e anverso), no qual aduz em síntese:

- a) que desenvolve atividade de impressão, personalizada e sob encomenda de seus clientes, de rótulos e etiquetas entregues ao cliente destinatário final (para posterior utilização), e ainda

- etiquetas com códigos de barras e outras formas de identificação, de modo que ainda que entregue bens (bobinas de material impresso), sua atividade preponderante não é a entrega em si (obrigação de dar), mas o trabalho de composição gráfica (obrigação de fazer);
- b) que sua atividade não se sujeita ao ICMS, à luz do art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, não se lhe aplicando o item 13.05 da Lei Complementar nº 116/03, pois confecciona rótulos e etiquetas entregues ao cliente, mas não incorpora tais rótulos ao produto do sujeito a posterior comercialização;
- c) que eventuais falhas do sujeito passivo no cumprimento de suas obrigações acessórias devem ensejar aplicação de multa, não servindo de lastro para a cobrança indevida de tributo;
- d) que há ilegitimidade passiva, pois o Recorrente é destinatário final não contribuinte do imposto, e os valores cobrados deveriam ser imputados ao remetente das mercadorias, consoante art. 332, inciso XVII [que transcreve, o que se verifica tratar de dispositivo do RICMS-BA/12], implicando a nulidade prevista no art. 18, inciso IV, alínea “b” do RPAF/99, que transcreve;
- e) que deve ser aplicado o disposto no art. 272, inciso I, alínea “a” do RICMS-BA/12, pois equivoca-se o acórdão recorrido ao associar o conceito de empresa de pequeno porte com o tipo societário EIRELI, ou ainda com eventual opção pelo Simples Nacional, e transcreve disposições do Código Civil, além de fazer referência ao Parecer nº 0618/2013, de 20/02/2013 [da DITRI];
- f) que houve erro no enquadramento da multa, fazendo referência à tipicidade cerrada e ao art. 112 do CTN, em relação à interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida quanto à multa a ser aplicada.

Conclui requerendo julgamento pela “procedência” do Recurso, com o reconhecimento de nulidade e/ou improcedência do Auto de Infração.

Recebidos os autos, estes foram a mim endereçados em 08/02/2023. Considerei-os devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 14/03/2023, para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade e ao cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99).

Afasto a nulidade aduzida, pois não vejo nos autos ilegitimidade passiva.

A Recorrente encontra-se inscrita no CAD-ICMS, e admite que sua atividade contempla (ainda que parcialmente) a comercialização de mercadorias (etiquetas e rótulos, em bobinas). Essas mercadorias são transformadas pela impressão que nelas a Recorrente realiza.

Cobra-se ICMS pelo não recolhimento, por parte dessa contribuinte de ICMS, como tal inscrita no CAD-ICMS, do imposto resultante entre a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, de bens que adquire para uso ou consumo de seu estabelecimento.

Ora, a acusação é concludente com a situação que se delineia nos autos, e mesmo com a tese defensiva, por isso rejeito a questão deduzida a título preliminar.

Melhor sorte não alcança a Recorrente em relação aos seguintes capítulos do mérito.

Com efeito, é da leitura mesmo do item 13.05 da Lei Complementar nº 116/2003, combinada com a descrição que o Sujeito Passivo faz de sua atividade e, também, como a declara no CAD-ICMS e na sua escrita fiscal, que se atinge a conclusão de que a mesma atividade está sujeita à tributação do ICMS. Senão, vejamos:

*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. (Grifou-se)*

O Sujeito Passivo declara como atividades principal e secundária do estabelecimento:

CNAE	Qualificação
<u>C-1812-1/00</u>	Impressão de material de segurança
<u>C-1813-0/99</u>	Impressão de materiais para outros usos
<u>J-5829-8/00</u>	Edição integrada à impressão de cadastros, listas e outros produtos gráficos

Nesse sentido, não há que se falar em mero descumprimento de obrigação acessória. A acusação trata do não pagamento do imposto sobre mercadorias adquiridas, oriundas de outras unidades da federação, e destinadas ao uso ou ao consumo do estabelecimento titulado por contribuinte do ICMS.

Se o imposto é devido, e se devido é o seu pagamento pela diferença entre a alíquota interestadual (aplicada ao remetente, tendo por sujeito ativo a UF de origem), diferença essa aplicada ao destinatário da mercadoria, tendo por sujeito ativo a UF de destino; e se o destinatário da mercadoria não recolhe o imposto, tem-se que descumpriu obrigação principal, e não obrigação acessória.

Na mesma linha de inteligência, reconhecido que o Recorrente é sujeito passivo do ICMS (pois assim o declara, e assim efetivamente o pratica, não fazendo sequer qualquer prova de que recolhe exclusivamente ISS, a fim de tentar sustentar a sua tese), não é plausível a tese da “ilegitimidade” arguida.

Também é de difícil acolhimento a tese de que o art. 272, inciso I, alínea “a” do RICMS-BA/12 servir-lhe-ia de defesa, em um primeiro momento, já que a autuação versa sobre bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento. Ou seja, para tentar buscar respaldo em tal dispositivo, caberia ao Sujeito Passivo evidenciar que tais mercadorias estariam destinadas a compor o seu ativo fixo, e não ao seu uso ou consumo. Diga-se, de passagem, que o objeto da Diligência à ASTEC empreendida em primeiro grau teve por motivação justamente a percepção do julgador de primeiro grau de que parte dos bens, a despeito da classificação imputada pela Recorrente (CFOP adotado quando da aquisição das mercadorias), eram em verdade objeto de comercialização subsequente - ou seja, nem se tratava de bem destinado ao uso ou consumo do estabelecimento; nem destinado ao ativo imobilizado. Daí a parcial exclusão dos valores correspondentes da composição do lançamento tributário.

Consequentemente, não houve dúvida em relação à multa aplicável. A penalidade é mesmo aquela capitulada no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96. Malgrado o seu caráter residual em relação às demais hipóteses explicitadas no referido dispositivo da Lei, tem-se suficientes elementos para sua tipificação: (a) haja infração à Lei, (b) implique descumprimento de obrigação tributária principal, e (c) não haja dolo.

Eis o que exatamente ocorre nos autos, pois o Sujeito Passivo (a) descumpriu o art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96 C/C art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA; (b) deixando de pagar o dito ICMS-DIFAL; (c) sem que se tenha evidenciado dolo - pois se dolo houvesse, a multa seria de 100%, em vez de 60%, na forma do que dispõe o art. 42, inciso IV, alínea “j” da Lei nº 7.014/96.

Se não há dúvida em relação à infração, ou à penalidade aplicável, não há que se aplicar as disposições do art. 112 do CTN.

Todavia, deve-se acolher parte a tese do Recorrente sobre os valores que, em sede de Diligência Fiscal (pela ASTEC), foram havidos como relacionados a mercadorias destinadas ao ativo permanente do Recorrente (no montante de R\$ 15.170,73).

A uma, assiste-lhe razão porque se destinados ao ativo permanente, sequer se relacionam com a



acusação (julgada a bens destinados ao uso, ou ao consumo, do estabelecimento).

A duas, porque, com efeito, a Recorrente é (e era, ao tempo dos eventos sob julgamento) “empresa de pequeno porte”, como se constata nos sistemas informatizados da SEFAZ/BA.

Ora, “empresa de pequeno porte”, sendo ou não optante pelo Simples Nacional, caberia-lhe, sim, a incidência da regra acima já transcrita, insculpida no art. 272, inciso I, alínea “a” do RICMS-BA/12.

É dizer: uma vez que a Recorrente se classificava ao tempo dos fatos como “empresa de pequeno porte”, independentemente de sua forma societária, ou de sua opção pelo regime de tributação do Simples Nacional, fazia jus, sim, à exoneração do recolhimento do ICMS-DIFAL em relação às aquisições de bens destinados ao seu ativo permanente, mantendo-se no lançamento apenas os valores do Parecer ASTEC nº 018, Apêndice I.

Portanto, diante dos elementos trazidos aos autos, sou pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, mantendo julgado o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, porém para excluir os valores atinentes às aquisições destinadas ao ativo permanente, o que implica reduzir o lançamento para R\$ 39.696,49 – FLS. 75/77, consoante quadro:

DATA OCORR.	DATA VCTO.	VLR ORIGINAL - R\$	VLR JULG. (JJF) – R\$	VLR JULG. (CJF) – R\$
31/01/2017	09/02/2017	2.551,30	1.673,55	1.673,55
28/02/2017	09/03/2017	3.756,62	663,16	663,16
31/03/2017	09/04/2017	4.688,27	3.042,79	3.042,79
30/04/2017	09/05/2017	8.665,13	8.319,26	8.319,26
31/05/2017	09/06/2017	952,15	761,86	761,86
30/06/2017	09/07/2017	1.853,69	1.088,44	1.088,44
31/08/2017	09/09/2017	530,75	213,24	213,24
30/09/2017	09/10/2017	1.785,42	1.511,66	1.511,66
31/10/2017	09/11/2017	901,22	186,76	186,76
30/11/2017	09/12/2017	16,46	16,46	16,46
31/01/2018	09/02/2018	2.615,57	2.457,52	2.457,52
28/02/2018	09/03/2018	1.543,93	1.186,70	1.186,70
31/03/2018	09/04/2018	493,08	70,20	70,20
30/04/2018	09/05/2018	709,37	286,49	286,49
31/05/2018	09/06/2018	1.372,68	766,72	766,72
30/06/2018	09/07/2018	3.201,73	3.201,73	3.201,73
31/08/2018	09/09/2018	1.269,16	1.269,16	1.269,16
30/09/2018	09/10/2018	542,96	33,37	33,37
31/10/2018	09/11/2018	5.141,53	115,14	115,14
30/11/2018	09/12/2018	1.930,61	1.930,61	1.930,61
31/12/2018	09/01/2019	9.878,05	9.878,05	0,00
31/01/2019	09/02/2019	831,26	686,38	686,38
28/02/2019	09/03/2019	376,80	87,04	87,04
31/03/2019	09/04/2019	835,12	617,80	617,80
30/04/2019	09/05/2019	434,63	0,00	0,00
31/05/2019	09/06/2019	0,00	0,00	0,00
30/06/2019	09/07/2019	2.382,90	190,04	190,04
31/07/2019	09/08/2019	1.636,25	1.491,35	1.491,35
31/08/2019	09/09/2019	1.028,84	0,00	0,00
30/09/2019	09/10/2019	899,15	0,00	0,00
31/10/2019	09/11/2019	1.907,56	1.762,68	1.762,68
30/11/2019	09/12/2019	843,65	698,77	698,77
31/12/2019	09/01/2020	5.292,68	5.292,68	0,00
29/02/2020	09/03/2020	1.335,30	1.167,59	1.167,59
31/03/2020	09/04/2020	104,43	104,43	104,43
30/04/2020	09/05/2020	847,14	87,58	87,58
31/05/2020	09/06/2020	167,49	22,61	22,61
30/06/2020	09/07/2020	4.262,82	1.682,20	1.682,20
31/07/2020	09/08/2020	3.184,89	722,41	722,43
31/08/2020	09/09/2020	3.623,00	134,73	134,73
30/09/2020	09/10/2020	1.446,04	1.446,04	1.446,04
<b>TOTAL</b>		<b>85.839,63</b>	<b>54.867,20</b>	<b>39.696,49</b>



**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PARCIALMENTE PROVIDO** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e 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 recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 39.696,49**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de março de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS