

Acórdão: 14.801/01/3^a
Impugnação: 40.010058814-63
Impugnante: Etitec Gráfica e Editora Ltda.
PTA/AI: 01.000134432-31
Inscrição Estadual: 367.159877.0072 (Autuada)
Origem: AF/ Juiz de Fora
Rito: Ordinário

EMENTA

NOTA FISCAL – FALTA DE REGISTRO E PAGAMENTO DO ICMS. Constatado recolhimento a menor de ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica, visto ter a autuada emitido notas fiscais para acobertar saídas de mercadorias (etiquetas, rótulos, adesivos e cartelas), com destaque do ICMS devido na operação, sem contudo levar tais documentos a registro no LRS. Mantidas as exigências de ICMS e MR.

BASE DE CÁLCULO – ARBITRAMENTO – EXTRAVIO DE NOTAS FISCAIS. Evidenciado o extravio das “vias fixas” das notas fiscais n° 000912 e n°001954, não levadas a registro no LRS, impondo-se o arbitramento das operações correspondentes, na forma do disposto no art.54, IX, do RICMS/96. Mantidas as exigências de ICMS e MR, e a aplicação da MI prevista no art. 55, XII, Lei 6763/75, utilizando-se contudo, o valor mínimo para penalidade desta natureza (5 UPFMG) a teor do art.55, Parágrafo único, da Lei retromencionada.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS. Restou configurada a falta de registro de notas fiscais nos LRE, e LRS. Infringência ao disposto no art. 16, inciso VI, da Lei 6763/75. Mantida, em parte, a exigência da MI (5%) prevista nos art.55, inciso I, Lei 6763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão Unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, apurado por meio de Verificação Fiscal Analítica, desenvolvida para o período de 01/01/1997 a 30/06/1998, bem como descumprimento de obrigação acessória, em face da constatação das seguintes ocorrências:

- 1) Extravio da via fixa das Notas Fiscais n°s. 000.912 e 001.954, não registradas no livro Registro de Saídas do contribuinte, para as quais foram arbitrados os valores de R\$ 496,31 e R\$ 300,93, respectivamente, com base nas operações ocorridas nos meses de Janeiro/1997 e de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Abril/1998, nessa ordem, exigindo-se, por conseguinte, o imposto correspondente e as penalidades cabíveis;

- 2) Emissão de notas fiscais, com destaque do ICMS devido, para acobertar as operações de saída de mercadorias (etiquetas, rótulos), sem contudo levar tais documentos a registro no livro próprio, ocasionando recolhimento a menor de ICMS nos meses de Janeiro e de Março a Dezembro de 1997, e de Janeiro, Fevereiro e Abril a Junho de 1998;
- 3) Falta de registro, nos livros fiscais próprios, dos documentos fiscais de Entradas e de Saídas de mercadorias no estabelecimento, referentes aos exercícios de 1997 e 1998 (Janeiro a Junho), correspondentes a: Notas Fiscais de Entradas de Janeiro a Dezembro de 1997, e de Janeiro a Junho de 1998; Notas Fiscais de Saídas de Janeiro e de Março a Dezembro de 1997, e de Janeiro a Junho de 1998.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e seu representante legal, Impugnação às fls.279/283, contra a qual o Fisco se manifesta às fls.424/427.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls.430/438, opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

DA PRELIMINAR

Da Nulidade do Auto de Infração

Em seu relato, comparece a Impugnante invocando a *nulidade* da peça de lançamento, argumentando, para tanto, que, em razão da vinculação do ato administrativo à figura da Lei (Artigo 142, Parágrafo Único, CTN), a "exigência de imposto sem a ocorrência do fato gerador equivale à cobrança de imposto sem lei" (Artigo 150, Inciso I, CF/88).

Entretanto, tal demanda não carece de discussão preliminar, na medida em que prejudica a apreciação do cerne do feito fiscal, o que sugestiona sua abordagem juntamente com a análise de mérito do presente lançamento.

DO MÉRITO

O procedimento fiscal em contenda restringe-se, basicamente, à exigência de ICMS não recolhido pela Autuada, apurado mediante recomposição de sua conta gráfica, no período de "01/01/1997 a 30/06/1998", cujo *débito* correspondente refere-se, às operações de "saídas de impressos gráficos personalizados", com destaque de imposto nos respectivos documentos fiscais, os quais não foram por ela lançados na escrita fiscal, extravio de duas notas fiscais, bem como falta de registro nas notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias nos livros próprios.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Antes de se adentrar ao debate sobre tal cobrança, urge traçar alguns comentários acerca do tratamento tributário dado à atividade de *impressão gráfica* pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais.

Em face de reiteradas decisões outrora proferidas pelo Poder Judiciário sobre a matéria, foi editada, pela Secretaria da Fazenda deste Estado (SEF/MG), a Resolução n.º 1.064, de 18/05/1981, que disciplinou o "*comportamento fiscal relativo às saídas, promovidas por estabelecimentos gráficos, de impressos confeccionados por encomenda de consumidores finais, para seu uso próprio e exclusivo*".

Por meio de tal ato, foi promovida, também, a "suspensão" das ações do Fisco tendentes a exigir créditos tributários relacionados à tais operações, mantendo, contudo, a obrigatoriedade dos estabelecimentos gráficos quanto ao cumprimento de certas obrigações acessórias previstas na legislação tributária.

Assim, até meados de 1996, mantinha o Fisco entendimento de que "a saída de impressos gráficos produzidos por encomenda do usuário final estava sujeita à incidência de ICM (ou de ICMS, conforme o caso), porém, sua exigibilidade encontrava-se suspensa, por força da dita Resolução n.º 1.064/81". Neste sentido, foram expressas, pela então Diretoria de Legislação Tributária (DLT/SEF/MG), as respostas às Consultas de contribuintes n.ºs. 129/93, 210/93 e 218/93.

Contudo, em acatamento à jurisprudência firmada por tribunais superiores (STF, e a própria Súmula 156, do STJ, citada pela Impugnante), veio o Fisco a repensar tal assunto, reformulando sua opinião, passando, então, a considerar que "as saídas de impressos personalizados, produzidos sob encomenda e destinados ao uso final e exclusivo do encomendante, estaria fora do campo de incidência do ICMS". Tal mudança de juízo mostrou-se consumada com a manifestação da DLT/SEF/MG à Consulta n.º 046/1997 (publicada no Diário Oficial deste Estado em 05/04/97), seguida pelas Consultas n.ºs. 114/1998 e 086/2000 (cópias anexas).

Apesar disso, as disposições contidas na aludida Resolução n.º 1.064/81 não foram abaladas e encontram-se em pleno vigor, principalmente aquelas relativas aos seus Artigos 1º e 3º, "*in verbis*", pois se coadunam com tal entendimento, sem prejuízo, inclusive, das exigências pertinentes à observância de obrigações acessórias, estabelecidas nos Artigos 4º e 6º do referido diploma legal (obtenção de inscrição estadual por parte do estabelecimento gráfico, etc.), haja vista o disposto no Artigo 50 da CLTA/MG:

"Art. 1º - Fica suspensa a formalização do crédito tributário pela expedição de Notificação Fiscal ou Auto de Infração, relativo a saída, de estabelecimento gráfico, de impresso confeccionado por encomenda de consumidor final."

"Art. 3º - O disposto no Artigo 1º não se aplica ao contribuinte que promova a saída de impresso destinado à comercialização ou industrialização pelo destinatário, ficando o estabelecimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

gráfico, nesta circunstância, sujeito à observância de todas as exigências contidas na legislação tributária."

Desde então, posicionou-se o Fisco no sentido de que "as atividades previstas no Item 77 da Lista de Serviços" (antigo Item 53), anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68, com redação dada pelo Decreto-Lei n.º 834/69 e alterada pela LC n.º 56/87 - "composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia" - não têm incidência de ICMS somente se tiverem por objeto a "*fabricação de produtos gráficos personalizados, sob encomenda, destinados ao uso final e exclusivo do encomendante*", de modo que, ocorrendo comercialização ou industrialização posterior envolvendo tais produtos, haverá tributação pelo dito imposto estadual.

Tal pensamento foi materializado pelo órgão competente (DLT/SEF/MG) em harmonia com decisões do STF, como, por exemplo, aquela relativa ao Recurso Extraordinário n.º 94.052-RJ (inteiro teor em anexo), da qual transcrevemos, em parte, o voto de seu eminente relator: "*A jurisprudência desta Corte se atém a que, na confecção de impressos sob encomenda e para uso próprio e exclusivo do comprador, ocorre operação sujeita ao ISS, em que o fornecimento de material, nela envolvido, é dispensado de ICM.*" (Grifamos)

Após tais (e necessárias) considerações iniciais, cumpre discorrer, a seguir, sobre sua aplicação na ação fiscal ora combatida.

Pelo simples manuseio da amostragem de documentos fiscais anexadas pelo Fisco à peça de lançamento (fls. 57/110), referentes à operações praticadas pela Defendente no período fiscalizado, percebe-se que estes contemplam "saídas" (vendas) de *rótulos, etiquetas, adesivos e cartelas* com destino a empresas contribuintes de ICMS, para utilização em seu processo comercial e/ou industrial, os quais serão consumidos, efetivamente, por usuário anônimo e não pelo estabelecimento autor da encomenda.

Sendo assim, afigura-se incorreto o enquadramento de tais "operações" na desoneração tributária estatuída no Artigo 5º, Inciso VIII, do RICMS/96, como pretende a Contestante, e, muito menos, dentre as atividades descritas no Item 77 da Lista de Serviços sujeitos ao ISS (anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68), visto que estas correspondem, de fato, à "circulação de mercadorias produzidas para encomendante não usuário final das mesmas", e, como tal, submetidas à incidência de ICMS.

No que tange à alegada contrariedade à decisão prolatada na Súmula 156, do STJ, resta prejudicado a apreciação por esta Casa, em face do impedimento previsto no Artigo 88, Inciso I, da CLTA/MG.

Nota-se que em todas as operações praticadas pela Autuada, objeto do lançamento em análise (inclusive naquelas contempladas pelos ditos documentos - fls. 57/110), foi promovido o "destaque de ICMS" nas notas fiscais correspondentes, de modo que o ônus financeiro de tal imposto, por ter sido embutido no valor da operação, foi suportado, efetivamente, pelos destinatários das mercadorias (encomendantes), e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estes, certamente, efetuaram seu repasse aos "consumidores finais" de seus produtos, encerrando-se, assim, a cadeia econômico-tributária correspondente.

Destarte, oportuno salientar que a supradita circunstância ("consignação do ICMS" nos documentos fiscais), por si só, não qualifica o crédito tributário correspondente sob a natureza *não contenciosa* (Artigo 64, Inciso I e § 1º, CLTA/MG), como pretende o Fisco, visto que estes não foram escriturados nos livros oficiais (fls. 143/146 e 212/224), e nem lançados nos DAPIs correspondentes (fls. 37/54).

Ademais, estranhamente, ao mesmo tempo em que a Impugnante contesta a exigência de ICMS em tais operações, que envolveram as "saídas" ocorridas nos meses de "Janeiro, Março a Dezembro de 1997" e de "Janeiro a Junho de 1998", reconheceu noutra época a sua legitimidade, na medida em que, para o mês de Fevereiro de 1997, além do "destaque de imposto" nos documentos fiscais, efetuou a escrituração destes nos livros próprios e recolheu o "saldo devedor" apurado em para período (DAPI - fls. 38; livro Registro de Saídas - fls. 144/145; LRAICMS - fls. 151/153).

Além disso, mostra-se inconcebível também o fato da autuada negar-se ao "débito" de ICMS sobre as referidas operações, mas pleitear a dedução de "créditos" que julga ter direito, relacionados à *serviços de comunicação e energia elétrica* utilizados/consumidos em seu estabelecimento. Assim, agiu corretamente o Fisco, pois, em observância ao princípio constitucional da *não cumulatividade* do ICMS (Artigo 155, § 2º, Inciso I, CF/88), admitiu os "créditos" relativos aos documentos anexados à peça impugnatória (fls. 346/355 e 365/379), ainda que não escriturados nos livros próprios, e confrontou-os com os "débitos" apurados no lançamento em análise, resultando em nova recomposição da conta gráfica do contribuinte para o período fiscalizado (fls. 418/419).

Quanto às demais irregularidades descritas na peça de lançamento (*extravio de notas fiscais e falta de registro de documentos na escrita fiscal*), a Impugnante não apresenta oposição às mesmas, para o que aplica-se o disposto no Artigo 109 da CLTA/MG (*presunção de legitimidade do Auto de Infração*).

Não obstante, relevante destacar-se os critérios adotados pelo Fisco e alguns reparos que se fazem necessários em parte dos valores de tais infrações, a saber:

a) Extravio das Notas Fiscais n.ºs. 000.912 e 001.954, não registradas no livro Registro de Saídas:

- arbitramento de seus valores em R\$ 496,31 e R\$ 300,93, respectivamente, com base nas operações ocorridas nos meses de Janeiro/1997 e Abril/1998, nessa ordem, nos moldes dos Artigos 53, Inciso I, e 54, Inciso IX, Parte Geral, do RICMS/96;

- exigência de ICMS sobre as operações relativas à tais documentos, com lançamento do "débito" correspondente na conta gráfica do contribuinte (fls. 418/419), nos períodos de Janeiro/1997 e Abril/1998;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- aplicação da Multa Isolada prevista no Artigo 55, XII, da Lei nº 6.763/75 (40% sobre o valor de cada operação), utilizando-se, contudo, o valor mínimo fixado para penalidade de tal natureza ($5 \text{ UPFMG} = 5 \times 48,98 \text{ UFIR} = 244,90 \text{ UFIR} = \text{R\$ } 239,27$), estabelecido no Artigo 55, Parágrafo Único, desse mesmo diploma legal.

b) Falta de registro, nos livros próprios, dos documentos fiscais referentes às "Entradas" e "Saídas" de mercadorias no período fiscalizado (exceto para Fevereiro/97):

- cobrança da Multa Isolada de 5% sobre o valor total das operações, nos termos do Artigo 55, Inciso I, da Lei nº 6.763/75, visto que não houve pagamento de imposto nas saídas das mercadorias, e inexistência comprovação de registro das "Entradas" no livro Diário do contribuinte, conforme o caso;

- inicialmente, utilizou o Fisco, como "base de cálculo" de tal penalidade, os valores referentes às "entradas" ocorridas nos períodos de Janeiro/1997 a Junho/1998, e às "saídas" promovidas nos meses de Janeiro, Março a Dezembro de 1997 e de Janeiro a Junho de 1998" (valor/1997 = R\$ 207.282,50 - fls. 06; valor/1998 = R\$ 66.658,15 - fls. 09). Contudo, após a apresentação dos documentos pertinentes à *serviços de comunicação e energia elétrica* (fls. 285/335), os autuantes, equivocadamente, adicionaram seus valores à referida base de cálculo original (valor/1997 = R\$ 211.486,74 - fls. 393; valor/1998 = R\$ 71.003,05 - fls. 395), propiciando a elevação dos montantes referentes à tais penalidades, e caracterizando *inovação da ação fiscal* sem a concessão dos prazos integrais para "contestação" ou "pagamento" do novo crédito tributário (Artigo 97, CLTA/MG).

Os demais embates da Impugnante denotam-se meramente protelatórios, na medida em que não se relacionam com a situação fiscal de que decorreu o lançamento ora litigado, senão vejamos.

Pelo disposto na norma de regência do sistema tributário nacional (Artigo 142, CTN), compete à autoridade administrativa, de forma privativa, constituir o crédito tributário pelo "lançamento". Com base nesta premissa, atribuiu o legislador ordinário tal incumbência à Secretaria da Fazenda deste Estado, e, de modo supletivo, aos seus funcionários devidamente credenciados (Artigo 49, Lei nº 6.763/75), porém, ao revés do alegado pela Autuada, não foi estabelecida qualquer qualificação técnica como condição ao exercício das atividades de fiscalização.

Também são inadmissíveis as assertivas da Contestante no que concerne ao "local de lavratura do Auto de Infração" e à necessidade de "prévia comunicação ao contribuinte acerca das irregularidades apuradas", pelos fundamentos a seguir expostos.

Na situação em foco, agiu com correção o Fisco, na medida em que promoveu a antecipada intimação à Defendente sobre o "início da ação fiscal" (TIAF nº 147.174, recebido em 25/08/99 - fls. 02), nos termos do Artigo 51, Inciso I, da CLTA/MG. Tal procedimento resultou na constatação da prática de ilícitos fiscais, culminando no lançamento do crédito tributário correspondente, mediante a emissão do Auto de Infração na repartição fazendária do domicílio fiscal do sujeito passivo, com a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devida ciência ao mesmo (em 28/09/99 - fls. 04), tudo em estrita observância aos ditames contidos nos Artigos 58 e 59 da citada Consolidação,

Por fim, reputa-se inócua a argumentação de *nulidade* da referida peça fiscal, visto que, pelas razões já expostas, tem-se configurada a ocorrência do fato gerador de ICMS nas operações desenvolvidas pela Contestante, por ela reconhecida ao promover o "destaque" de tal tributo em seus documentos fiscais, efetuando, inclusive, o recolhimento do imposto decorrente de tais atividades para determinado período (Fevereiro/1997).

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, e à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento conforme valores de fls.423 com a alteração dos montantes relativos às penalidades isoladas para seus valores originais de fls.276, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Vander Francisco Costa e Aparecida Gontijo Sampaio.

Sala das Sessões, 02/07/01.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Luiz Fernando Castro Trópia
Relator

JCMMS/jc/RC