



Acórdão n.º 007/2021 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 05 de abril de 2021

Recurso n.º 023/2015 – CMC (A.I.I. n.º 20105000281)

Recorrente: **J. TOLEDO DA AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Relator: Conselheiro **JOSÉ ROBERTO TADROS JÚNIOR**

TRIBUTÁRIO. ISSQN. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA DE EMBALAGENS (SUBITEM 13.05 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003). ADI 4389/DF. COMPOSIÇÃO GRÁFICA DE EMBALAGENS. PRECEDENTES JUDICIAIS CONSOLIDADOS PELA INCIDÊNCIA DO ICMS. CONHECIMENTO E PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **J. TOLEDO DA AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, Conhecer e Dar Provimento ao Recurso Voluntário, **cancelando-se** o Auto de Infração e Intimação n.º 20105000281, de 01 de junho de 2010, nos termos do Relatório e Voto que passam a integrar o presente julgado.

Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, em Manaus, 05 de abril de 2021.


SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO

Presidente


JOSÉ ROBERTO TADROS JÚNIOR

Relator


ANA BEATRIZ DA MOTTA PASSOS GUIMARÃES

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros ARMANDO CLAUDIO SIMÕES DA SILVA, FRANCISCO DE ASSIS MOURÃO JÚNIOR, LAURA OLIVEIRA FERNANDES e JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA.

**RECURSO Nº 023/2015 – CMC****ACÓRDÃO Nº 007/2021 – PRIMEIRA CÂMARA****PROCESSO FISCAL Nº 2010/2967/3446/00332****AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000281****RECORRENTE: J. TOLEDO DA AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.****RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL****RELATOR: Conselheiro JOSÉ ROBERTO TADROS JÚNIOR**

RELATÓRIO

J. TOLEDO DA AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., recorre a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da **DECISÃO Nº 082/2014 – GCFI//DETRI/SEMEF**, a qual julgou **PROCEDETE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000281**, lavrado no dia 01 de junho de 2010, em face do contribuinte recorrente na qualidade de substituto tributário, pela falta de retenção na fonte do ISSQN, previsto e tipificado na Lei Complementar nº 116/2003, subitem 13.05 da Lista anexa onde regulamenta sobre confecção de embalagens de papelão e de manuais, com previsão legal também tipificados na Lei Municipal nº 714/2003, subitem 13.04 da Lista anexa relativos aos períodos de **FEVEREIRO** a **DEZEMBRO/2005**, teria infringindo a previsão legal constante nos Artigos 2º, e 8º, da Lei Municipal nº 1.089/06, c/c Artigo 7º, § 2º do Decreto nº 8.805/07, acarretando a penalidade do Artigo 30, I, §1º da Lei nº 254/94 com redação dada pelos Artigos 1º e 2º da Lei nº 1.420/2010 106, II, “c” do CTN, que estabelece multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto devido gerando o crédito tributário no valor de R\$ 134.893,78 equivalente a 2.156,92 UFM'S – Unidades Fiscais do Município, de impostos e multas devidos e não recolhido ao erário municipal.

Em sua defesa a recorrente **J. TOLEDO DA AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.**, alega **ILEGALIDADE DA AUTUAÇÃO**, pois se tratando de serviços tomados de confecção de caixas e embalagens de papelão, assim como, de manuais de proprietário, sob encomenda, traz aos autos o **COMUNICADO Nº 001/2010** da lavra do Subsecretário Municipal da Receita da Prefeitura de Manaus, na qual declara a suspensão da exigências estabelecidas nas notificações encaminhadas, até o resultado final dos trabalhos que estavam sendo desenvolvidos pelos técnicos da **SEMEF - PREFEITURA MUNICIPAL DE MANAUS, SEFAZ – GOVERNO DO ESTADO DO AMAZONAS E SUFRAMA**.

Destaca que a suspensão supracitada tem por objetivo definir a tributação relacionada a serviços gráficos tomados no âmbito do Município de Manaus, quanto aos bens destinados a posterior operação de comercialização de comercialização ou industrialização.



Após análise das jurisprudências que fundamentam atualmente as sentenças proferidas nos Tribunais Superiores que tratam do assunto em voga e do **PARECER N° 06/2020**, do Representante Fiscal junto à Primeira Câmara de Julgamento do CARF-M, concluo que estou convencido e pronto para proferir meu voto.

É o Relatório.

V O T O

Preliminarmente, torna-se necessário salientar que no Recurso ora em questão, trazido pela Recorrente a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tem como objetivo sanar as dúvidas sob a incidência do ISSQN incidente sobre a confecção de embalagens de papelão e de manuais, pois conforme descrito no relatório apresentado por mim, onde a mesma foi autuada e figura na qualidade de substituta tributária, por deixar de recolher ao erário municipal o referido imposto sobre os serviços descritos, respectivamente no subitem 13.05, e 13.04, das Listas de Serviços anexas à Lei Complementar n° 116/2003, e Lei municipal n° 714/2003, que regulamentam sobre a matéria:

LC n° 116/2003:

13.05 - Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia.

Lei Municipal n° 714/2003:

13.04 - Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia.

Torna-se importante traçar um paralelo sob a tributação deste serviço, quando o Decreto-Lei n° 406/68, disciplinava como fato gerador do ISSQN, no parágrafo 1° de seu art. 8°, o seguinte: *“Os serviços incluídos na lista ficam sujeito apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.”*

O Decreto-lei n° 406/68, quando referia-se a tributação dos serviços de composição gráfica em geral, apontava a incidência exclusiva o ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza).

Já a Lei Complementar n° 116/2003, ao tratar sobre a incidência deste imposto, fazia distinção entre o ISSQN e o ICMS conforme transcrito abaixo:

Art. 1º O Imposto Sobre serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

(omissis)



§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

Esses entendimentos diversos, a obscuridade e omissão da Lei, provocou cada vez mais a necessidade da regulamentação da matéria, fosse de forma definitiva, ou preliminar. Para tanto, o STJ Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 156, abaixo transcrita:

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

Após a edição da Súmula acima a Associação Brasileira de Embalagens (ABRE), propôs, perante o STF, a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI N° 4389/DF, do subitem 13.05, da Lista de Serviço anexa à LC n° 116/2003.

Ao analisar a matéria, o Superior Tribunal de Justiça - STF, concedeu Medida Cautelar na ADI N° 4389/DF, na qual, a jurisprudência consolidou-se no sentido de não admitir a incidência do ISSQN nas operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadorias nos autos em questão, com efeito ex-nunc, onde fez consignar:

(...) “para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria (...)

Com isso foi editada a Lei Complementar n° 157/2016, que alterou os termos do subitem 13.05, constante da Lista de Serviços anexa à LC n° 116/2003, passando o mesmo a possuir a redação abaixo transcrita:

13.05. Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichéria, 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. (o grifo não consta do original).

Logo após a edição da Lei Complementar n° 157/2016, que alterou os termos do subitem 13.05, constante da Lista de Serviços anexa à LC n° 116/2003 o



Município de Manaus, edita a Lei nº 2.251, de 02 de outubro de 2017, a qual promoveu a alteração acima destacada no referido subitem 13.05.

A industrialização sob encomenda é a operação pela qual um estabelecimento encomendante remete insumos para industrialização por outro estabelecimento denominado industrializador, que realiza a industrialização por conta e ordem do encomendante. Os Municípios, em geral, entendem que nessas operações incide o ISS, já os Estados apontam que deve incidir o ICMS.

A confusão se deve ao fato de que em determinadas situações é difícil afirmar com segurança se uma operação é de prestação de serviços ou de circulação de mercadoria. Por outro lado, a tributação pelo ICMS exclui a do ISS e vice-versa.

Pois bem, o STJ consolidou o entendimento que qualquer operação de **“industrialização por encomenda”**, elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003 (Lista de Serviços do ISS) caracterizaria como prestação de serviço, fato jurídico tributável pelo ISS, não se enquadrando nas hipóteses de incidência do ICMS (REsp 888852/ES, REsp 1.097.249/ES, AgRg no Ag 1.279.303/RS e AgRg no Ag 1362310 / RS).

Nessa linha, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.092.206/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos nos termos do Artigo 543-C do antigo CPC, firmou o entendimento segundo o qual *“as operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05). Desta forma, referidas operações se submetem à incidência de ISS”*.

Ocorre que, ao apreciar essa mesma questão quando do julgamento da ADI 4389 MC, relatado pelo Min. Joaquim Barbosa e julgado em 13/04/2011, o STF decidiu sob outro enfoque. No referido julgamento analisou-se as operações de industrialização por encomenda de embalagens personalizadas destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. O STF entendeu que, quando um estabelecimento encomendante contrata a industrialização de um determinado produto por outro estabelecimento industrializador, incidirá o ICMS se o produto resultante da industrialização sob encomenda for ser utilizado como insumo, ou comercializado pelo estabelecimento encomendante.

Em vista da Decisão do STJ, recentemente, quando do julgamento do AgRg no REsp 1310728/SP, julgado em 02/06/2016, DJe 13/06/2016, o STJ alterou sua posição, adotando a linha de julgamento do STF. Eis a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. ICMS E ISS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. SÚMULA 156 DO STJ. ADEQUAÇÃO AO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 4389-MC. 1. A Primeira Seção do STJ, em 11.3.2009, no julgamento do REsp 1.092.206/SP, de relatoria do Min. Teori Albino Zavascki, submetido ao rito dos recursos repetitivos nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ, consolidou entendimento segundo o qual “as operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que



os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05). Consequentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS), Confirma-se o entendimento da 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". 2. Contudo, em 13.4.2011 o Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento da Medida Cautelar na ADI 4389, Rel. Min. Joaquim Barbosa, reconheceu que não incide ISS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. 3. Ante a possibilidade de julgamento imediato dos feitos que versem sobre a mesma controvérsia decidida pelo Plenário do STF em juízo precário, é necessária a readequação do entendimento desta Corte ao que ficou consolidado pelo STF no julgamento da ADI 4389-MC. 4. Hipótese em que o Tribunal de origem manifestou-se no mesmo sentido do entendimento exarado pelo STF, não merecendo reforma o acórdão estadual. Agravo regimental provido". (AgRg no REsp 1310728/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 02/06/2016, DJe 13/06/2016).

Considerando, que os fatos apresentados e comprovados pela defesa da Recorrente nos autos e os atuais entendimentos jurisprudenciais dados pelo STF e STJ da matéria que trata da composição gráfica, esclarecem que a aquisição pela Recorrente de manuais do proprietário impressos referente as motocicletas fabricadas pela empresa, compõe uma das etapas do processo de industrialização, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e, no mérito, pelo **PROVIMENTO** do Recurso Voluntário interposto por **J. TOLEDO DA AMAZÔNIA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.**, solicitando à reforma da Decisão de Primeiro Grau pela **IMPROCEDÊNCIA** da autuação e pelo **CANCELAMENTO AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000281**.

É o meu Voto.

PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 05 de abril de 2021.

JOSÉ ROBERTO TABROS JÚNIOR
Conselheiro Relator