



Acórdão n.º 011/2020 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 14 de outubro de 2020

Recurso n.º 075/2012 – CMC (A.I.I. n.º 20093000172)

Recorrente: **ELGIN INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Relator: Conselheiro **FRANCISCO DE ASSIS MOURÃO JÚNIOR**

TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE EXIGÊNCIA, PELO TOMADOR, DE NOTA FISCAL DE SERVIÇOS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA DE EMBALAGENS (SUBITEM 13.05). SERVIÇOS DE BENEFICIAMENTO (SUBITEM 14.05). SERVIÇOS DE CARPINTARIA E SERRALHERIA (SUBITEM 14.13). LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. ADI 4389/DF. COMPOSIÇÃO GRÁFICA DE EMBALAGENS. PRECEDENTES JUDICIAIS CONSOLIDADOS PELA INCIDÊNCIA DO ICMS. RECURSO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO COM EXCLUSÃO DOS FATOS GERADORES FUNDAMENTADOS NO SUBITEM 13.05.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ELGIN INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, Conhecer e Dar Provimento Parcial ao Recurso Voluntário, **mantendo-se** o Auto de Infração e Intimação nº 20093000172, de 15 de maio de 2009, com exclusão na base de cálculo do lançamento dos fatos geradores fundamentados no subitem 13.05 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, 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, 14 de outubro de 2020.


SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO

Presidente


FRANCISCO DE ASSIS MOURÃO JÚNIOR

Relator


ANA BEATRIZ DA MOTTA PASSOS GUIMARÃES

Representante Fiscal

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



RECURSO Nº 074/2012 – CMC
ACÓRDÃO Nº 010/2020 – PRIMEIRA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2009/2967/3446/00278
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20095000173
RECORRENTE: ELGIN INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA.
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
RELATOR: Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MOURÃO JÚNIOR

RELATÓRIO

ELGIN INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA., interpõe Recurso Voluntário, contra a **DECISÃO Nº 91/2012 - GCOF/DITR/DETR/SEMEF**, que julgou **Procedente o Auto de Infração e Intimação nº 20095000173**, de 12 de maio de 2009, lavrado contra a Recorrente, na qualidade de substituta tributária, em decorrência da falta de retenção e recolhimento do ISSQN incidente sobre os serviços descritos nos subitens 13.05, 14.05 e 14.13 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, tomados no período de **ABRIL/2004 a DEZEMBRO/2006**, consubstanciando infração aos Artigo 2º, inciso II, e Artigo 3º, ambos da Lei Municipal nº 231/93, gerando o crédito tributário equivalente a 12.962,32 UFM's – Unidades Fiscais do Município, de impostos e multas devidos e não recolhido ao erário municipal.

Em sua exordial, a Autuada alegou, em apertada síntese, que: (I) há necessidade de suspensão do curso do presente julgamento, com base no Artigo 66 do Decreto Municipal nº 681/91, em razão da Medida Cautelar concedida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI nº 4389/DF, que suspendeu a eficácia do subitem 13.05 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, com efeitos "*ex nunc*"; (II) a operação ora tributada se refere à aquisição de embalagens as quais a Recorrente emprega posteriormente nos produtos industriais fabricados peia sua sede em Manaus, o que enseja a incidência do ICMS no caso em concreto, e não do ISSQN; (III) as Notas Fiscais relacionadas pela autoridade fazendária lançadora e citadas no Quadro Demonstrativo anexo ao Auto de Infração e Intimação dizem respeito à venda de mercadorias, já tendo havido a incidência do ICMS em tais operações; (IV) conforme decidido pelo STF na Medida Cautelar concedida na ADI nº 4389/DF, incide o ICMS sobre o trabalho gráfico concernente à fabricação e circulação de embalagens, de modo que não haveria como enquadrar as operações mercantis celebradas pela Recorrente como prestação de serviço consubstanciada no subitem 13.05 da Lei Complementar nº 116/2003; (V) a falta da retenção do ISSQN pela Recorrente não a torna devedora solidária desse imposto, uma vez que a Lei Municipal nº 231/93 não traria previsão de regime de solidariedade entre o responsável tributário e os contribuintes ora substituídos e (VI) o agente fiscal atuante deixou de verificar, como seria o seu dever funcional, se as empresas relacionadas no Quadro Demonstrativo anexo ao Auto de Infração e Intimação não promoveram, espontaneamente, o



recolhimento do tributo de devido. Requer, ao final, o acolhimento do pedido de suspensão do presente processo até o julgamento final da ADI n. 4389/DF e, em caso de se prosseguir o julgamento do Feito, a total reforma da Decisão recorrida, declarando-se improcedente o lançamento em vertência.

No **PARECER N° 01/2020 – CARF-M/RF/ 1ª CÂMARA**, às fls. 180 a 190 a ustre Representante Fiscal opinou pelo **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO PARCIAL** do Recurso Voluntário, mantendo-se o Auto de Infração e Intimação n° 20095000173 integralmente e a Decisão exarada pelo julgador de Primeiro Grau.

É o relatório.

VOTO

DA DECISÃO DE MÉRITO DA ADI 4389. PERDA SUPERVENIENTE DO OBJETO. NECESSIDADE DE DAR PROSSEGUIMENTO AO JULGAMENTO DOS PRESENTES AUTOS:

Em atendimento a requerimento formulado pela própria Recorrente, os autos do processo em referência permaneceram sobrestados, até a presente data, com a finalidade de aguardar o julgamento de mérito, pelo Supremo Tribunal Federal, da Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 4389, na qual a Associação Brasileira de Embalagens (ABRE) pleiteava a declaração de inconstitucionalidade do subitem 13.05 da lista anexa à Lei Complementar n° 116/2003.

Cumprir frisar que à época do ajuizamento da mencionada ação, ocorrida no exercício de 2010, o enunciado normativo do subitem 13.05 encontrava-se vigente com a seguinte redação:

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

Conforme assinalado do **PARECER N° 17/2013 – RF/CMC** (fls. 172/178), em 26.04.2011, o STF concedeu Medida Cautelar nos autos em questão, com efeitos “*ex nunc*” (ou seja, apenas para o futuro), “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 (...)”.

Posteriormente, em 29.12.2016, entrou em vigor a Lei Complementar n° 157/2016 cujo Anexo alterou substancialmente a redação de vários itens e subitens da Lista de Serviços da Lei Complementar n° 116/2003, incluído o subitem 13.05, que a partir de então passou a contemplar a seguinte redação:



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.

Tal alteração legislativa levou o STF a declarar a perda de objeto da ADI nº 4389, consoante se verifica no acórdão abaixo transcrito:

DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PERDA DO OBJETO. EXTINÇÃO DA AÇÃO SEM resolução do mérito.

- 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se firmou no sentido de que a revogação ou alteração substancial, que implique exaurimento da eficácia dos dispositivos questionados, resulta na perda de objeto da ação.*
- 2. Perda superveniente do objeto. Extinção do processo sem resolução de mérito.*

Registra-se que o voto do Ministro Luís Roberto Barroso, Relator para esse acórdão, consignou ainda que ficariam "mantidos os efeitos da cautelar no período em que vigeu". Nesse sentido, confira-se:

14. Em face do exaurimento da eficácia do ato normativo impugnado, e com base na jurisprudência desta Corte, constato, portanto, o prejuízo da presente ADI por perda superveniente do objeto, mantidos os efeitos da cautelar no período em que vigeu.

Assim, considerando que a questão de fundo tratada na ADI nº 4389 já foi dirimida pela Suprema Corte, há ser dado prosseguimento ao julgamento dos presentes autos, uma vez superados os motivos que justificavam o seu sobrestamento.

DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA CUJOS PRODUTOS SE SUJEITAM À POSTERIOR PROCEDIMENTO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. PRECENTES CONSOLIDADOS NO ÂMBITO DO STJ e STF:

A principal controvérsia suscitada pela Recorrente diz respeito à alegada não incidência do ISSQN sobre as operações descritas nas notas fiscais relacionadas às fls. 06/22, as quais, no seu entendimento, configurariam compra e venda de mercadorias, situação sujeita apenas à cobrança do ICMS.

Inicialmente, é importante esclarecer que os fatos geradores ora autuados foram praticados entre abril de 2004 a dezembro de 2006 e que o Auto de Infração e Intimação nº 20095000173 foi lavrado em 12.05.2009, tendo a Recorrente tomado ciência de seu inteiro teor em 15.05.2009.



Desse modo, em tese e a princípio, a legislação tributária que deveria ser aplicada ao caso em julgamento corresponderia àquela vigente à época da prática dos fatos geradores, nos moldes previstos pelo Artigo 144 do Código Tributário Nacional:

Art. 144 O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Vale destacar que antes da alteração promovida pela Lei Complementar nº 157/2016, a Lei Complementar nº 116/2003 considerava irrelevante, para efeito da incidência do ISSQN sobre as atividades descritas no antigo enunciado do seu subitem 13.05, a ulterior utilização da embalagem e de demais produtos gráficos em uma cadeia de industrialização.

A despeito da previsão trazida pelo CTN, após a concessão da Medida Cautelar na ADI nº 4389, a jurisprudência do STF 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 mercadoria**. Vejamos:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. CONTROVÉRSIA QUANTO À INCIDÊNCIA DO ICMS OU DO ISSQN. FABRICAÇÃO DE EMBALAGENS- COMPOSIÇÃO GRÁFICA. MATERIAIS EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO DE MERCADORIAS. INCIDÊNCIA DO ICMS. POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO IMEDIATO DOS FEITOS QUE VERSEM SOBRE A MESMA CONTROVÉRSIA DECIDIDA PELO PLENÁRIO EM JUÍZO PRECÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

(STF, ARE 916725 AgR, Órgão julgador: Primeira Turma, Relator (a): Min. LUIZ FUX, Julgamento: 16/02/2016, Publicação: 02/03/2016).

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ETAPA INTERMEDIÁRIA DA CADEIA DE PRODUÇÃO. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS ATESTADAS PELA ORIGEM. INOCORRÊNCIA DA MATERIALIDADE ATRIBUÍDA AO ISSQN. Nas hipóteses de conflito entre os fatos impositivos do ICMS e do ISS, não se pode desconsiderar o papel da atividade exercida no contexto de todo o ciclo produtivo. Sob tal perspectiva, cabe ao intérprete perquirir se o sujeito passivo presta um serviço marcado por um talento humano específico e voltado ao destinatário final, ou desempenha atividade essencialmente industrial, que constitui apenas mais uma etapa dentro da cadeia de circulação. Perfilhando esta diretriz, não é possível fazer incidir o ISS nas hipóteses em que a atividade exercida sobre o bem constitui mera etapa intermediária do processo produtivo. Quanto ao valor arbitrado a título de verba honorária, considerando a possibilidade de fixação com base na apreciação equitativa do magistrado (art. 20, § 4o, do CPC), fica a condenação reduzida para o montante apontado nas razões de decidir.

16



Agravo regimental parcialmente provido tão somente para o fim de reduzir o valor.

(STF, ARE 839976 AgR, Órgão julgador: Primeira Turma, Relator (a): Min. ROBERTO BARROSO, Julgamento: 10/02/2015, Publicação: 12/03/2015.

Esse entendimento também vem sendo aplicado pela Suprema Corte mesmo após a declaração de perda de objeto da ADI nº 4389, consoante observado no acórdão abaixo retratado:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ETIQUETAS. COMPOSIÇÃO GRÁFICA. POSTERIOR PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO OU CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA. INCIDÊNCIA DO ICMS.

1.0 Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da ADI 4.389-MC, reconheceu 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. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.

2. O Tribunal de origem decidiu que a produção das etiquetas, sobre as quais 6 realizada a atividade de composição gráfica, personalizada e sob encomenda que envolva fornecimento de mercadorias, não é mero serviço e sim atividade industrial. Entretanto, afastou a incidência de ICMS sobre as operações.

3. Desse modo, o acórdão proferido pelo Tribunal de origem está em desconformidade com o entendimento do STF.

4. Nos termos do art. 85, § 11. do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015.

(STF, ARE1054164, Órgão julgador: Primeira Turma, Relator (a): Min. ROBERTO BARROSO, Julgamento: 28/06/2019, Publicação: 06/08/2019).

Em razão dos precedentes judiciais elencados acima, o Superior Tribunal de Justiça, igualmente, reformulou sua jurisprudência (até então alicerçada na Súmula nº 156 7), visando se alinhar ao atual entendimento do STF sobre a matéria. Confira-se:

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

Handwritten mark



Decreto-Lei 406/68 (item 77) e a 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. Rei. 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 A gravo regimental provido.

(STJ, AgRg no REsp 1310728/SP, Rei. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2016, DJe 13/06/2016)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SACOLAS PLÁSTICAS ORIUNDAS DE SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA QUE ENVOLVEM FORNECIMENTO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS. QUESTÃO APRECIADA PELO STF, NO JULGAMENTO DA ADI 4.389/MC, REL.MIN.JOAQUIM BARBOSA, TRIBUNAL PLENO, DJe 25.5.2011. AGRAVO INTERNO DA CONTRIBUINTE A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. O Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da Medida Cautelar na ADI 4.389/SP. Firmou posicionamento de que se sujeitam ao recolhimento do ICMS as operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de posterior circulação de mercadoria.

2. Seguindo a orientação do STF, ambas as Turmas integrantes da 1ª. Seção reformularam o entendimento exarado no Recurso Repetitivo 1.092.206/SP para adequá-lo ao que restou consolidado no julgamento da referida ADI/MC. Precedentes: REsp. 1.686.771/SP, Rei. Min. HERMAN BENJAMIN. DJe 23.10.2017: AgRg no REsp. 1.310.728/SP. Rei. Min. HUMBERTO MARTINS. DJe

13.6.2016: AgRg no REsp. 1.050.643/SP. Rei. Min. SÉRGIO KUKINA. DJe 28.3.2016

3. No caso, trata-se de atividade de composição gráfica de sacolas personalizadas por encomenda pela impetrante, fornecidas a clientes para acondicionamento e transporte das mercadorias que comercializa, não havendo dúvidas de que essas embalagens participam da circulação de mercadorias até o consumidor final, razão pela qual não há como afastar a incidência de ICMS.

4. Agravo Interno da Contribuinte a que se nega provimento.



(STJ. AgInt no RMS 44.249/SC. Rel. Ministro
NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. PRIMEIRA
TURMA, julgado em 18/03/2019, DJe 26/03/2019).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO
REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. OPERAÇÕES DE
INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA DE EMBALAGENS
DESTINADAS À SUBSEQUENTE UTILIZAÇÃO EM PROCESSO DE
INDUSTRIALIZAÇÃO OU DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA.
QUESTÃO APRECIADA PELO STF, NO JULGAMENTO DA ADI
4.389/MC, REL. MIN. JOAQUIM BARBOSA, TRIBUNAL PLENO, DJe
25.5.2011. DECRETAÇÃO DOS EFEITOS DA REVELIA EM DESFAVOR
DA FAZENDA PÚBLICA. AGRAVO INTERNO DO MUNICÍPIO
DE CONTAGEM/MG DESPROVIDO.

1. Segundo jurisprudência consolidada no STJ, inaplicável à Fazenda
Pública o efeito material da revelia, considerando que seus bens e direitos
são considerados indisponíveis.

Precedentes: AgInt no REsp. 1.358.556/SP, Rel. Min. REGINA HELENA
COSTA, DJe 18.11.2016; REsp. 939.086/RS. Rel. Min. MARILZA
MAYNARD, DJe 25.8.2014.

2. As Turmas integrantes da 1ª Secção. Seguindo orientação firmada
pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da Medida
Cautelar na ADI 4.389/SP, reconhecem a incidência do ICMS nas
operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas
à integração ou utilização direta em processo subsequente de
industrialização ou de posterior circulação de mercadoria. Precedentes:
AgInt nos EREsp. 1.050.643/SP. Rel. Min. MAURO CAMPBELL
MARQUES. DJe 8.11.2016; AgRg no REap. 1.310.728/SP, Rel. Min.
HUMBERTO MARTINS. DJe 13.6.2016; AoRo no REsp. 1.050.643/SP.
Rel. Min. SÉRGIO KUKINA. DJe 28.3.2016.

3. Agravo Interno do Município de Contagem/MG desprovido.

(STJ. AgInt no AgRg no REsp 1278177/MG, Rel.
Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. PRIMEIRA
TURMA, julgado em 20/06/2017. DJe 28/06/2017).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUÇÃO E
FORNECIMENTO DE EMBALAGENS PERSONALIZADAS.
ADEQUAÇÃO AO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL. ADI 4389-MC.

(...)

3. O Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da Medida
Cautelar na ADI 4.389/SP, firmou posicionamento de que se sujeitam ao
recolhimento do ICMS as operações de industrialização por encomenda
de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo
subsequente de industrialização ou de posterior circulação de mercadoria.
Seguindo a orientação do STF, ambas as Turmas integrantes da Primeira
Seção reformularam o entendimento exarado no Recurso Repetitivo
1.092.206/SP para adequá-lo ao que ficou consolidado no julgamento da
referida ADI

4. As Turmas integrantes da 1ª Seção. Seguindo orientação firmada pelo
Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da Medida Cautelar

na ADI 4.389/SP. reconhecem a incidência do ICMS nas operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de posterior circulação de mercadoria." (AqInt no AqRq no REsp 1.278.177/MG. Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Turma, julgado em 20/6/2017. DJe 28/6/2017. No mesmo sentido: Aolnt nos EREsp. 1.050-643/SP. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. DJe 8.11.2016; AoRq no REso. 1.310.728/SP. Rel. Min. Humberto Martins. DJe 13.6.2016; AgRq no REsp. 1.050.643/SP. Rel. Min. Sérgio Kukina. DJe 28.3.2016

5. O acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual não merece prosperar a irresignação.

6. Recurso Especial não provido.

(STJ. REsp 1832006/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN. SEGUNDA TURMA, julgado em 10/12/2019, DJe 19/12/2019)

Note-se que a jurisprudência em questão vem sendo aplicada pelos Tribunais Superiores mesmo para casos nos quais os fatos geradores tenham ocorrido antes da concessão da medida cautelar da ADI nº 4389 (de 26.04.2011), a exemplo do AgRq no REsp 1310728 / SP (STJ) e do ARE 839976 AgR (STF).

Definido o atual panorama jurisprudencial acerca da tributação dos serviços gráficos descritos no subitem 13.05 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, infere-se que o deslinde da controvérsia em apreço passa pela constatação se as embalagens decorrentes das atividades fiscalizadas pelo Município tinham por finalidade o uso pela própria Recorrente (quando há de incidir o ISSQN), ou se estavam destinadas a subsequente processo de industrialização (quando há de incidir o ICMS).

Nesse sentido, o exame das provas documentais juntadas às fls. 06/22, fls. 40/49 e fls. 121 aponta que as embalagens adquiridas integravam etapa de processo de industrialização promovido pela empresa autuada.

Comprovam essa assertiva a descrição feita pela própria autoridade fiscal lançadora às fls. 06/22, ao elaborar o "Quadro de ISS sem retenção - Período: 01/04/2004 a 31/12/2006", o qual contempla em diversas passagens a expressão: "77- Natureza da operação escriturada nas notas fiscais: Retorno de industrialização", assim como o Contrato Social de fls. 40/49 e o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, pelos quais se verifica que a Recorrente desenvolve atividade industrial.

Diante de todas essas informações extraídas dos autos, resta clara a necessidade de se excluir, da base de cálculo do lançamento, os fatos geradores correspondentes à composição gráfica de embalagens, uma vez ausentes as balizadas ditadas pela atual jurisprudência em vigor para justificar a incidência do ISSQN no caso em concreto.





DA RESPONSABILIDADE DA RECORRENTE PELO RECOLHIMENTO DO ISSQN NÃO RETIDO NA FONTE. ART. 128 DO CTN E ART. 4º DA LEI MUNICIPAL Nº 231/93:

Aduz ainda a Recorrente que a ausência de retenção na fonte do ISSQN não ensejaria qualquer solidariedade entre ela e seus prestadores de serviço (contribuintes), uma vez que a Lei Municipal nº 231/93 lhe atribuiria apenas a condição de substituta tributária, e não a de responsável solidária pelo pagamento do tributo.

Com o devido respeito aos argumentos ora expendidos, a conclusão decorrente desse raciocínio não encontra qualquer amparo na Lei Municipal nº 231/93 e nem nas disposições correlatas do CTN.

Em verdade, observa-se que a Recorrente faz evidente confusão entre os conceitos relacionados à responsabilidade solidária e à responsabilidade por substituição.

A responsabilidade solidária é prevista nos Artigos 12412 e 13413 do CTN e consiste em técnica fiscal de cumprimento da obrigação tributária que busca.

Equiparar, na mesma condição de devedor, o contribuinte e o terceiro indicado como responsável pela lei.

Por seu turno, na responsabilidade por substituição, cujo amparo legal é conferido pelo art. 12814 do CTN, a lei opta por excluir total ou parcialmente o contribuinte do cumprimento da obrigação tributária, transferindo o dever de recolhimento do tributo a terceiro relacionado ao fato gerador.

No caso em apreço, é justamente dessa segunda espécie de responsabilidade de que trata a Lei Municipal nº 231/91.

De acordo com o art. 2º, inciso III, do diploma acima citado, o substituto tributário (tomador do serviço) é o único eleito como responsável pela retenção e recolhimento do ISSQN. Veja-se:

Art. 2o. São contribuintes substitutos, responsáveis pela retenção na fonte e recolhimento do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, os seguintes tomadores de serviços:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

(...)

III Empresas industriais beneficiadas por incentivo fiscal federal, estadual ou municipal;



Além do Artigo 2º, também o Artigo 4º da Lei Municipal n° 231/91 estipula o dever de recolhimento do ISSQN por parte dos substitutos tributários.

Art. 4º. Os contribuintes substitutos deverão recolher o imposto retido na fonte aos cofres municipais, no prazo de até 05 (cinco) dias após o encerramento da quinzena em que se efetuou a retenção.

Como bem se vê, ao contrário do que alega a Recorrente, o caso em julgamento não diz respeito à hipótese legal de solidariedade, mas sim de responsabilidade por substituição, regime pelo qual, nos termos da Lei Municipal n° 231/91, a Recorrente é a única responsável pelo cumprimento da obrigação tributária consubstanciada no AI 20095000173.

Por todo o exposto, urge ser rejeitado por esse Conselho mais esse argumento posto nas razões recursais.

DA AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA AOS FATOS GERADORES PREVISTOS NOS SUBITENS 14.05 E 14.13 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR N° 116/2003:

De acordo com o Auto de Infração e Intimação n° 20095000173, a base de cálculo da presente exação contempla 3 (três) tipos de serviços distintos, previstos nos subitens 13.05 (composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia), 14.05 (restauração, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificarão e congêneres, de objetos quaisquer) e 14.13 (carpintaria e serralheria).

Todavia, ao se compulsar detidamente as razões recursais, verifica-se que a Recorrente não formulou defesa especificamente voltada aos serviços consubstanciados nos subitens 14.05 e 14.13, limitando o seu inconformismo aos fatos geradores concernentes ao subitem 13.05.

Com efeito, à vista do disposto no art. 36, inciso II, do Decreto Municipal n° 681/9115, infere-se pela necessidade de manutenção, na base de cálculo do lançamento, de todos os fatos geradores correspondentes aos subitens 14.05 e 14.13 da listagem anexa à Lei Complementar n° 116/2003, dada a ausência de contestação específica a tais serviços por parte da Recorrente.

Após análise da Decisão da Primeira Instância Administrativa n° 91/2016 – GCOF//DITR/DETR//SEMEF, que julgou pela procedência do Auto de Infração e Intimação n° 20095000173, lavrado no dia 12 de MAIO de 2009, do Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente e o Parecer n° 01/2020, do Representante Fiscal junto ao CARF-M, concluo que os argumentos apresentados em ambos, são elucidativos e baseados na Legislação municipal e tributária vigente **voto** pelo **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO PARCIAL** do Recurso Voluntário interposto por **ELGIN INDUSTRIAL DA**



AMAZÔNIA LTDA., com vista a excluir da base de cálculo do lançamento contestado os fatos geradores fundamentados no subitem 13.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, **Mantendo o Auto de Infração e Intimação nº 20095000173**, e a Decisão recorrida em seus demais termos, inclusive no tocante à aplicação de penalidade menos gravosa pelo Julgador de Primeiro Grau, conforme as disposições dos Artigos 1º e 2º da Lei Municipal nº 1.420/2010 c/c Artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

É o meu Voto.

PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 14 de outubro de 2020.

FRANCISCO DE ASSIS MOURÃO JÚNIOR

Conselheiro Relator