

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão n° 15.714

Sessão do dia 01 de dezembro de 2016.

RECURSO VOLUNTÁRIO N° 9.547

Recorrente: **DIAGRAPHIC 2003 EDITORA LTDA.**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relator: Conselheiro **ROBERTO LIRA DE PAULA**

Representante da Fazenda: **FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**

***ISS – PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO
RECORRIDA POR VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS
DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E POR DESVIO
DE FINALIDADE***

Não há motivo para nulidade de decisão de primeira instância, quando a mesma foi exarada por autoridade competente, restou devidamente fundamentada e não acarretou preterição ou prejuízo ao direito de defesa, não havendo a incidência do regramento previsto no art. 40, I, II e III do Decreto n° 14.602/1996. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

***ISS – PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE
INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO
DE DEFESA***

O Auto de Infração que contém todos os elementos obrigatórios pela legislação preserva o direito de defesa do Contribuinte. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

***ISS – SERVIÇOS GRÁFICOS – ELABORAÇÃO DE
IMPRESSOS DESTINADOS A TOMADOR FINAL***

A elaboração de livros, jornais e periódicos, quando não forem destinados à comercialização ou a uma nova fase de industrialização, fica sujeita à incidência do ISS (inteligência do art. 132 do Decreto n° 10.514/91). Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 15.714

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 314/317, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por DIAGRAPHIC 2003 EDITORA LTDA, frente à decisão do Senhor Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (F/CRJ), à fls. 262/271, que julgou improcedente a impugnação apresentada ao Auto de Infração nº 100.911, de 21.07.2004.

A notificação fiscal em referência originou-se da seguinte ocorrência: recolheu com insuficiência o ISS incidente sobre as operações realizadas no período de janeiro/2003 a abril/2004, ao escriturar parte de suas operações como isentas, totalizando um débito de R\$ 81.322,48, sendo o fato gerador a prestação de serviços gráficos previstos no inciso LXXVII e no item 13 da lista municipal de serviços da Lei nº 691/1984.

O Auto de Infração foi retificado em duas oportunidades: a primeira, conforme fls. 09/10, para complementar a capitulação legal da penalidade (acrescentando a expressão “alínea “a”) e para corrigir o período autuado (“período de janeiro/2003 a abril/2004” para “período intermitente de março/2003 a abril/2004”); a segunda, conforme fls. 225/226, para corrigir o decreto infringido (“Decreto nº 22.520/2003” [sic]) e a capitulação legal da alíquota aplicada (“art. 33, inciso II, § 2º da Lei 691/84, com a redação dada pela Lei 1.513/89 [para fatos geradores ocorridos até novembro/2003] e art. 33, inciso I, da Lei 691/84, com a redação da Lei 3.691/2003 [para fatos geradores ocorridos a partir de dezembro/2003”]).

Em sua impugnação, o contribuinte havia alegado, em resumo, que:

– preliminarmente, o Auto de Infração era nulo, mesmo com a retificação promovida, porque (i) os dispositivos legais utilizados para definir critérios de atualização monetária estavam mencionados de modo equivocado, violando o art. 68 do Decreto nº 14.602/1996, e (ii) porque constituía um prejuízo ao direito de defesa do Impugnante a falta de uma fundamentação clara, objetiva e precisa;

– no mérito, apenas parte dos serviços autuados procedia, porque o Impugnante cometeu um equívoco ao considerar determinadas operações como isentas do ISS, mesmo após o advento da Emenda Constitucional nº 37/2002 e do Decreto Municipal nº 22.520/2002;

– em relação a outra parte das operações, o equívoco foi ter emitido nota fiscal de serviços, de vez que não poderiam ser enquadradas como prestação de serviços, mas, sim, como venda de mercadorias, visto tratar-se de venda de livros e periódicos;

A Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários julgou improcedente a impugnação, sob os seguintes fundamentos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 15.714

– em relação à preliminar, que não ocorreu o cerceamento do direito de defesa arguido, tendo em vista que a descrição dos critérios adotados para a atualização monetária do crédito foi correta, contudo, ainda que não o fosse, referida descrição não se integra ao Auto de Infração, em que pese constar do formulário, e, além disso, não se verificou qualquer deficiência na descrição dos fatos que pudesse acarretar prejuízo à defesa;

– em relação ao mérito, que as operações arguidas são, sim, submetidas à tributação do ISS, porque se referem a manuais, prospectos, revistas e boletins confeccionados para laboratórios farmacêuticos e associações civis, que distribuem os manuscritos entre associados e clientes, sempre gratuitamente, não caracterizando bens destinados à comercialização;

– o Impugnante presta serviços gráficos para usuários finais, serviços estes relativos a objetos que não integram estoque de mercadorias e que não se destinam a comercialização;

– as operações praticadas configuram fato gerador do ISS.

Consta, às fls. 273, a informação de que a parte não impugnada vem sendo cobrada no processo nº 04/385.309/2004.

Irresignado, o Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário, alegando, em síntese:

– preliminarmente, a nulidade da decisão de primeira instância, por violação aos princípios que regem a administração pública e face ao desvio de finalidade do parecer que fundamenta a decisão recorrida, pois os agentes administrativos devem proceder em relação aos administrados com cordialidade e lisura, sendo-lhes vedada a prática de atos que revelem astúcia, ou eivados de malícia, e que, na verdade, apenas se prestam a desviar a finalidade do ato administrativo e reduzir-lhe a eficiência;

– ainda preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, por ausência de fundamentação clara, objetiva e precisa que constitui um obstáculo (ou prejuízo) ao exercício do amplo direito de defesa, uma vez que não é possível rebater imputações que não tenham sido adequadamente circunstanciadas;

– no mérito, que o fato gerador do ISS (prestação de serviços) não ocorreu em relação às operações descritas em algumas notas fiscais relacionadas no item 2.7 do recurso (fls. 283), tendo ocorrido, na verdade, a circulação (venda) de livros e periódicos, atividade esta inserida no âmbito de incidência do ICMS;

– tais circunstâncias poderiam ter sido verificadas pelo Fiscal autuante – ou pelo Fiscal-relator – através de uma análise atenta e criteriosa das operações, principalmente através dos elementos que demonstram, nas notas fiscais, o volume da operação (quantidade, discriminação de serviços, preço unitário e preço total), sendo estes elementos suficientes para o Fiscal concluir se determinada operação se caracterizava como prestação de serviço de diagramação (sujeita ao ISS) ou como circulação (venda) de periódicos impressos (fora do âmbito de incidência do ISS);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 15.714

– a título exemplificativo, na Nota Fiscal nº 32, em que houve, de fato, a prestação de serviços e, portanto, a concretização da hipótese de incidência do ISS (motivo pelo qual o ISS a ela relativo é devido e incontroverso, estando incluído no pedido de parcelamento), o Recorrente descreveu a operação como “Revista Medicina Ocupacional nº 3/2003”, ao preço unitário de R\$ 10.000,00, referente à prestação de serviço de diagramação;

– de outro lado, na Nota Fiscal nº 04, o Recorrente descreveu a operação realizada como “Revista Endonews 1/03 PGL 866”, referente à venda (circulação) de 5.050 unidades (5,05 multiplicado por “mil” – conforme campos “unidade” e “quantidade”) do periódico, ao custo global de R\$ 24.038,00, sendo flagrante o equívoco cometido ao emitir “nota fiscal de serviços” para esta operação, de vez que não houve prestação de serviços a terceiros, mas sim venda de mercadoria (sujeita à emissão de “nota fiscal de saída” – venda);

– no caso descrito no item anterior e em todos aqueles que a ele se assemelham (notas fiscais relacionadas no item 2.7 do recurso), as publicações são uma mercadoria, cuja circulação configuraria, em tese, fato gerador do ICMS, nos termos da previsão contida no art. 155, II da CF/88 c/c o art. 2º da Lei Complementar nº 87/96;

– assim, tais operações não poderiam – e não podem – ser qualificadas como prestação de serviço, inclusive porque as atividades de circulação de mercadorias e de prestação de serviços são excludentes entre si (art. 155, II, e art. 156, III, ambos da CF/88);

– cumpre esclarecer que todas estas hipóteses (descritas nas notas fiscais mencionadas) se enquadram no disposto no art. 150, VI, “d”, da CF/88, sendo, dessa forma, imunes ao ICMS.

Por todo o exposto, requer o Recorrente:

(i) seja declarada a nulidade da decisão recorrida pelas razões expostas, a fim de que nova decisão seja proferida;

(ii) seja declarada a nulidade do Auto de Infração em tela, pelas razões expostas;
ou

(iii) caso assim não se entenda, seja reformada a decisão recorrida para que o lançamento seja julgado improcedente, por incorrência do fato gerador, pelas razões expostas, cancelando-se o Auto de Infração em tela.”

A Representação da Fazenda requereu a rejeição das preliminares de nulidade da decisão recorrida e de nulidade do Auto de Infração, suscitadas pelo Contribuinte e, no mérito, opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 15.714

VOTO

Não há reparos a se fazer na promoção do i. Representante da Fazenda que nos subsidia no presente julgamento, se não vejamos:

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E POR DESVIO DE FINALIDADE DO PARECER QUE FUNDAMENTA A DECISÃO RECORRIDA

Concordo com o i. servidor fazendário que não se vislumbra no parecer oferecido pelo FR que embasou a decisão recorrida violação a qualquer dos princípios que regem a Administração Pública e, muito menos, desvio de finalidade.

Faço minhas as palavras do i. Representante da Fazenda:

Não enxergamos, no inconformismo do Recorrente com os termos utilizados no parecer de fls. 262/270, motivo para que seja declarada a nulidade da decisão de primeira (instância), uma vez que foi proferida por autoridade competente, restou devidamente fundamentada e não acarretou preterição ou prejuízo ao direito de defesa, portanto, longe de poder atrair a incidência do regramento previsto no art. 40, I, II e III do Decreto nº 14.602/1996, que regulamenta o Processo Administrativo Tributário (PAT) no Município do Rio de Janeiro.

Se o Recorrente avaliou como desrespeitosas as palavras e expressões empregadas pelo i. parecerista de primeira instância ou se entendeu que o referido agente atuou com abuso de autoridade, poderia ter ingressado com uma representação contra o mesmo, mas daí a pretender a declaração de nulidade da decisão recorrida parece-nos algo desarrazoado.

Por estas razões, em consonância com a promoção fazendária, REJEITO a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Na opinião deste julgador o arguido cerceamento do direito de defesa não restou provado, e, em contradição a tal, a alentada peça recursal, assim como a peça impugnatória, comprovam que o contribuinte assimilou com perfeição e exatidão as razões do lançamento, manifestando-se com relação a todos as questões ali apontadas.

As duas retificações da Nota de Lançamento longe de se constituírem em cerceamento do direito de defesa vieram em benefício do esclarecimento da questão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 15.714

Outrossim, como muito bem registrou a representação da Fazenda, a menção ao Decreto 14.502/95, teve o condão de alertar ao contribuinte de que a autuação estava sujeita até o seu pagamento à correção monetária, que, por necessária, é medida de defesa contra o processo inflacionário que corrói os compromissos financeiros, além dos acréscimos moratórios legais.

É certo, portanto, que não houve o combatido cerceamento do direito de defesa, pelo que REJEITO a preliminar de nulidade arguida.

MÉRITO

O litígio, como muito bem lembrou a representação fazendária está circunscrito à apenas parte do Auto de Infração, em função de que houve, por parte do recorrente, o reconhecimento expresso da procedência da autuação relativamente a diversos serviços autuados, cujo crédito tributário está sendo cobrado parceladamente por intermédio do processo autuado sob nº 04/385.309/2004.

O Decreto nº 10.514/1991, que trata do Regulamento do Imposto Sobre Serviços, é taxativo acerca da tributação sobre os serviços gráficos:

Art. 131 O imposto incide sobre a prestação de serviços relacionados com o ramo das artes gráficas, tais como:

I – composição gráfica, fotocomposição e outras matrizes gráficas;

II – encadernação de livros e revistas;

III – confecção de impressos personalizados;

IV – confecção de impressos de segurança;

V – acabamento gráfico;

VI – confecção de impressos para o usuário final, pessoa física ou jurídica.

Parágrafo único. Entendem-se por impressos personalizados:

I – aqueles cuja impressão inclua o nome, a firma, a razão social ou a marca de indústria, comércio ou serviço (monograma, símbolo, logotipo e demais sinais distintivos), para uso ou consumo exclusivo do próprio encomendante, tais como: nota fiscal, fatura, duplicata, papel para correspondência, embalagem, cartão comercial, cartão de visita, convite, fichas, talões, rótulos, etiquetas, bulas, informativos, folhetos promocionais, explicativos, turísticos, encartes, capas e impressos internos de discos fonográficos, video-tapes, fitas cassete, compact discs, de digital video discs e congêneres, e outros serviços gráficos personalizados;

II – aqueles que representem identificação, ou proporcionem acesso a direitos, junto a outras pessoas, tais como cartões, inclusive telefônicos, crachás, carteiras, bilhetes e ingressos, magnetizados ou não.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão n° 15.714

Art. 132. Não está sujeita à incidência do Imposto sobre Serviços a confecção de impressos em geral que se destinem à comercialização ou à industrialização.

Por sua feita, o art. 3º do Decreto n° 25.922/2005, assim estabelece:

Art. 3º No caso de livros, jornais e periódicos, a não-incidência de que trata o art. 132 do Decreto n° 10.514, de 8 de outubro de 1991, alcança apenas as atividades que, promovendo modificação física ou na aparência, constituam fases de elaboração de tais produtos, tais como impressão, encadernação, corte, dobra, costura, colagem, douração, gravação e plastificação.

Como muito bem registrou a representação da Fazenda, “[e]m que pese o Decreto n° 25.922 ter sido editado em 27.10.2005, **temos como certo que suas regras haveriam de aplicar-se aos fatos geradores apanhados no Auto de Infração, considerando que seu art. 3º apenas aclara uma não incidência que, embora implícita, está presente tanto na lista de serviços anexa à LC n° 116/2003, como também esteve na lista de serviços anexa à LC n° 56/1987.**”

E prossegue o i. Representante Fazendário, dizendo que “[e]mbora não se possa dizer que o art. 132 do Regulamento do ISS tenha criado uma não incidência, porquanto a matéria seja de reserva legal, vale lembrar que a respectiva regra – meramente esclarecedora ou interpretativa – habita o referido diploma regulamentar desde sua edição, vale dizer, desde 08.10.1991.”

Para concluir, “[p]ortanto, a elaboração de livros, jornais e periódicos, em qualquer das formas descritas no art. 3º do Decreto n° 25.922/2005, quando tais impressos sejam destinados à comercialização ou a uma nova fase de industrialização, não fica sujeita à incidência do ISS.”

Porém, não é do que se trata a autuação. Todas as Notas Fiscais consideradas pelo contribuinte como não sendo merecedoras de tributação pelo ISS, posto que seriam tributadas pelo ICMS, são destinadas a pessoas jurídicas que, com certeza são tomadores finais, pois, não nos parece possível, no que concordamos *in totum* com a representação fazendária, que a Merck S.A., Laboratório Pfizer; Sindicato dos Lojistas do Comércio do Município do Rio de Janeiro; Clube dos Diretores Lojistas do Rio de Janeiro; Sociedade Brasileira de Mastologia, Glaxosmithkline do Brasil Ltda; Sociedade Brasileira de Patologia Clínica; Sociedade Brasileira de Ortopedia e Traumatologia do Rio de Janeiro; Sociedade de Reumatologia do Rio de Janeiro; Química e Farmacêutica Nikkho do Brasil Ltda, Abreutur S.A.; e Sociedade Brasileira de Medicina e Cirurgia do Pé, encomendem os serviços prestados pela recorrente para comercialização *a posteriori*, sendo certo que fazem a encomenda para a simples distribuição. Portanto, os objetos das referidas notas fiscais que se tributa constituem-se como serviços, submetendo-se, pois, à incidência do ISS e não gozam de isenção, em vista da edição do Decreto n° 22.520/2002, que cuidou da revogação da isenção prevista no inciso XVI do art. 12 da Lei n° 691/1984.

Por tais razões NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário em questão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão n° 15.714

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **DIAGRAPHIC 2003 EDITORA LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes:

1) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator.

2) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, por cerceamento do direito de defesa, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator.

3) No mérito, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 15 de dezembro de 2016.

DENISE CAMOLEZ
PRESIDENTE

ROBERTO LIRA DE PAULA
CONSELHEIRO RELATOR