

AUTOS N. 749/2009
MANDADO DE SEGURANÇA
COMARCA DE LONDRINA
8ª VARA CÍVEL

Vistos.

Trata-se de mandado de segurança requerido por **Gráfica Nova Fátima Ltda** contra ato do **Ilustríssimo Delegado Regional da Receita Estadual**.

Relata, em resumo, que desde 1967 desenvolve atividades de prestação de serviços gráficos sob encomenda, produzindo formulários contínuos, embalagens e rótulos flexográficos. Assevera que tais atividades estão sujeitas à tributação pelo ISSQN, nos termos do item 13.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003. Relata, contudo, que agentes fiscais da Receita Estadual, sob o fundamento de que a impetrante utilizara indevidamente de créditos gerados pela aquisição de mercadorias destinadas à produção ou venda de produtos não tributados pelo ICMS (meses de janeiro/2003 e março a dezembro/2003), lavraram auto de infração, imputando-lhe multa. Sustenta ser insubsistente a autuação pelas seguintes razões: a) os agentes tributários não lavraram termo de abertura da fiscalização, dando ciência ao representante legal da empresa; b) não consta do auto o dispositivo legal infringido pela impetrante, o que lhe acarretou cerceamento de defesa; c) o arbitramento da base de cálculo do ICMS se deu de forma equivocada, seja por desconsiderar as notas fiscais apresentadas, seja por fazê-lo sem observar o devido processo legal (CTN, art. 148); d) a multa aplicada teria feição confiscatória; e) a apropriação de créditos de ICMS não trouxe qualquer benefício à impetrante, pois essa não é contribuinte do imposto estadual em questão (mas sim do ISSQN). Aduz ser ilegal e inconstitucional o disposto no inciso X do art. 4º do RICMS, na parte em que sujeita ao ICMS as operações de produção gráfica

de embalagens destinadas à comercialização, circulação ou industrialização. Invoca o verbete da Súmula n. 156/STJ; e e) houve erro do fiscal na quantificação dos estornos dos créditos, pois para calculá-los baseou-se no valor dos pagamentos recebidos pela impetrante, e não no valor das aquisições de matérias primas como seria o correto. Por fim, requer a concessão da segurança para que seja declarada a nulidade do auto de infração, obstando a autoridade coatora de proceder à inscrição do débito em dívida ativa.

Juntou documentos (fls. 30-237).

Houve pedido de liminar, deferido para suspender a exigibilidade do crédito tributário (fls. 255-256).

Notificada, a autoridade apontada coatora e o Estado do Paraná prestaram informações (fls. 261-278). Em preliminar, dizem que, dada a inércia da impetrante em cumprir os prazos processuais, o débito foi inscrito em dívida ativa. Requerem, daí, seja declarada a perda do objeto da ação. No mais, pugnam pela denegação da segurança. Salientam que o auto de infração foi lavrado com observância das formalidades legais, não sendo confiscatória a multa nele imposta. Argumentam que nem todas as atividades gráficas da impetrante se submetem ao ISSQN, visto que a produção de embalagens, etiquetas, bulas, rótulos etc, que se destinam à comercialização, circulação ou industrialização, equivalem a mercadorias, estando sujeitas à tributação pelo ICMS. Batem-se pelo indeferimento da segurança, revogando-se a liminar.

O Ministério Público veio pela concessão da ordem (fls. 284-287).

Relatei. Decido.

1. Não houve perda do objeto da ação. O presente mandado de segurança foi distribuído em 24.4.2009, antes, portanto, da inscrição do débito em dívida ativa (que se deu em 31.8.2009 - fls. 280). Desse modo, a validade do ato

administrativo que consolidou a dívida tributária está, desde a impetração, sujeita à solução de **meritis** que ao final será dada à causa. Mesmo porque a demora na análise do requerimento de liminar visando a suspender a exigibilidade do crédito não pode ser debitada à impetrante, mas sim às delongas causadas pela própria máquina judiciária.

Rejeito a preliminar.

2. Pela ordem de prejudicialidade, examino desde já a constitucionalidade da sujeição das operações gráficas realizadas pela impetrante à incidência do ICMS.

Os autos dão conta de que agentes da Secretaria Estadual de Fazenda autuaram a impetrante por ter ela se utilizado de créditos (ou melhor, por não havê-los estornado) referentes à *“aquisição de mercadorias destinadas à produção ou venda de produtos não tributados pelo ICMS”* (fls. 37).

A questão central, portanto, está em saber se os créditos não estornados pela impetrante (fato descrito no auto de infração como ilícito) poderiam ser aproveitados por ela em operações subsequentes. E é justamente aqui que reside o ponto fundamental para o desate da lide: somente poderá compensar os créditos lançados na conta gráfica - e, pois, deles se beneficiar - aquele que for contribuinte do ICMS. Não o sendo, a eventual omissão em estorná-los constituirá algo de todo irrelevante ao direito tributário.

Ora, ainda que se admita que a impetrante executa serviços gráficos em produtos (embalagens, etiquetas, bulas, manuais de instrução, rótulos etc) destinados a integrar operações subsequentes de comercialização, industrialização ou circulação, não é ela contribuinte do ICMS.

Vejamos.

O art. 155, § 2º, inciso IX, letra “b”, da Constituição Federal, estabelece que o ICMS incide *“sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços **não compreendidos na competência tributária dos Municípios**”* (grifei).

Paralelamente, o art. 156, III, da mesma Carta conferiu aos Municípios a competência para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza "não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar".

Com o objetivo de evitar conflito de competências tributárias (CF, art. 146, I), o mesmo dispôs a Lei Complementar n. 87/1996 em seu art. 3º, inciso V. Estabelece o dispositivo não incidir o ICMS sobre "*operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar*".

Desse complexo normativo resulta a conclusão de que constituinte e o legislador complementar estabeleceram duas regras muito claras sobre a matéria, a saber: a) as operações que envolvam o fornecimento conjunto de mercadorias e serviços estão sujeitas, em princípio, ao ICMS; e b) se, porém, essas mesmas operações forem descritas em lei complementar como passíveis de tributação pelo ISSQN, a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal (leia-se: incidência do ICMS) fica definitivamente afastada.

Ora, no caso, a lista anexa do Decreto-lei n. 406/1968 - recebido como lei complementar pela CF/1988 - já dispunha no item 77 estar sujeita ao ISS a atividade de "*Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia*". Idêntica redação recebeu o item 13.05 da vigente lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

Note-se que esses dispositivos não fazem qualquer distinção quanto aos destinatários dos serviços e produtos gráficos. Sejam eles consumidores finais, comerciantes ou industriais - que adquirem as embalagens, rótulos, bulas etc para empregá-los em outras etapas da atividade econômica -, as operações estão unicamente sujeitas ao ISSQN. Essa a opção do Constituinte e da lei complementar, que deve ser preservada.

De conseguinte, ao submeter à incidência do ICMS as operações gráficas destinadas a etapas seguintes de industrialização, circulação ou comercialização de produtos, o art. 4º, inciso X, do Decreto n. 5.141/2001 (RICMS) infringiu, a um só tempo, a Constituição e as leis complementares ns. 87/1996 e 116/2003.

Em suma, o auto de infração impugnado pela impetrante é nulo: não sendo ela contribuinte do ICMS em quaisquer de suas operações, não poderia beneficiar-se com a compensação dos créditos cuja falta de estorno motivou a autuação fiscal.

Irrelevante, por fim, a circunstância de a impetrante haver recolhido em alguns meses o ICMS. Tenho como certo que a equivocada manifestação de vontade do contribuinte não tem o condão de criar o fato gerador do imposto, nem tampouco de conceder ao Estado competência tributária que a lei complementar conferiu a outro ente da federação (o Município).

Confira-se o pacífico entendimento do Superior Tribunal de Justiça, de resto consolidado com a edição do verbete da Súmula n. 156 daquela Corte:

“RECURSO ESPECIAL. PRODUÇÃO DE **EMBALAGENS**, FOLHETOS E ETIQUETAS. SERVIÇOS PERSONALIZADOS. INCIDÊNCIA, APENAS, DO ISS. ART. 8º, § 1º, DO DECRETO-LEI Nº 406/68 E ITEM 77 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. SÚMULA 156/STJ. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O acórdão recorrido reconheceu como sendo atividade da empresa recorrente produção de **embalagens**, folhetos e etiquetas, não se pronunciando sobre outros bens produzidos. Descabe, quanto a esses, conhecer do especial para aplicar-lhes o direito cabível.

2. A atividade de composição gráfica, entre as quais, a confecção de **embalagens** folhetos e etiquetas, não descaracteriza a natureza de prestação de serviços. A hipótese está descrita no item 77 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, ficando sujeita apenas ao ISS. Afastam-se, por conseguinte, a incidência do ICMS.

3. A jurisprudência desta Corte que serviu de base para a edição do Enunciado nº 156 ("A prestação de serviço

de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, esta sujeita, apenas, ao ISS") não fez distinção entre o serviço de elaboração das matrizes e a venda dos produtos **impressos** para fins de tributação.

4. Ainda que juntamente com o serviço gráfico haja a circulação de mercadorias dele decorrentes, apenas o ISS incide sobre toda a operação se a atividade constar da lista tributável. Inteligência do § 1º do art. 8º do Decreto-Lei 406/68. Precedentes: REsp 578.466/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 19.03.2007, REsp 578.214/SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 01.09.2006, REsp 621.623/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 14.03.2005.

5. O fato de o tributo ter sido declarado pelo próprio contribuinte não implica o direito do Fisco de cobrá-lo, independentemente da ocorrência de seu fato gerador. No âmbito do direito tributário, a vontade do sujeito passivo é irrelevante tanto para a descaracterização da hipótese de incidência, quanto para sua ocorrência.

6. A circunstância apontada no acórdão recorrido - de que nesse caso o contribuinte iria enriquecer com a cobrança do ICMS de seus clientes e de que, com isso, também teria sido gerado um crédito irregular para os adquirentes - não pode servir para justificar a exigência de um tributo que é indevido e que acabaria por enriquecer ilicitamente o Estado. Precedente: REsp 493749/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 28.02.2005.

7. Recurso especial conhecido em parte e provido" (REsp. n. 542.242/SP, Segunda Turma, rel. Min. Castro Meira, DJ de 8.11.2007, p. 210).

Só resta, portanto, conceder a segurança em toda a sua plenitude.

3. Do exposto, **JULGO PROCEDENTE** o pedido formulado na petição inicial, o que faço com fundamento no art. 155, § 2º, inciso IX, letra "b", c/c o art. 156, III, ambos da Constituição Federal, bem como no art. 3º, inciso V, da Lei Complementar n. 87/1996. De conseguinte, hei por bem declarar a nulidade do auto de infração n. 6432366-0, reconhecendo a insubsistência do crédito tributário nele constituído e de sua consequente inscrição em dívida ativa.

Torno definitiva a medida liminar deferida às fls. 255-256.

Pela sucumbência, pagará o Estado do Paraná as custas e despesas do processo.

Sem honorários (Lei n. 12.016/2009, art. 25).

Dê-se ciência ao Ministério Público.

Escoado o prazo para interposição de recurso voluntário, subam ao eg. Tribunal de Justiça para o reexame necessário.

P.R.I.

Londrina, 11 de fevereiro de 2010.

Marcos José Vieira

Juiz de Direito