PROCESSO Nº	**:**	**20232906300470 (E-PAT Nº 40.207)**
RECURSOS VOLUNTÁRIO	**:**	**130/2024**
RECORRENTE	**:**	**BETBI IND. DE CONFECÇÕES E BRINDES LTDA**
RECORRIDA	**:**	**FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL**
JULGADOR RELATOR	**:**	**REINALDO DO NASCIMENTO SILVA**
RELATÓRIO	**:**	**115/24 – 1ª CÂMARA/TATE/SEFIN**

2. Voto.

2.1. Fatos.

A despeito de o autuado indicar, em suas contestações, que se tratava de operação sujeita ao ISS, nenhum dado constante do DANFE abrangido pela autuação (relativo à NF-e 5.352, de 21/06/2023) apontava para isso. Ao contrário, foi mencionado, nesse documento, CFOP de operação de industrialização - 6124 (e não de prestação de serviço sujeita ao ISS – CFOP 6.933) e, no campo dados do produto ou serviço, foram citadas apenas camisetas, ou seja, sem qualquer menção a serviços realizados:

"CFOP 6124 - Industrialização efetuada para outra empresa
Classificam-se neste código as saídas de mercadorias industrializadas para terceiros, compreendendo os valores referentes aos serviços prestados e os das mercadorias de propriedade do industrializador empregadas no processo industrial."

"CFOP 6933 - Prestação de serviço tributado pelo ISSQN.
Classificam-se neste código as prestações de serviços, de competência municipal, desde que informados em documentos autorizados pelo Estado."

Dados do produto – serviço constante do DANFE

DADOS DO PRODUTO / SERVIÇOS

CÓDIGO DO PROD / SERV	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM / SH	CST	CFOP	UNID	QUANT.	VALOR UNITÁRIO	VALOR DESCONTO	VALOR LÍQUIDO	BASE CÁLC. ICMS	VALOR I.C.M.S	VALOR I.P.I	ALÍQUOTAS ICMS	ALÍQUOTAS IPI
99 99 0005301	CAMISETA POLIESTER GOLA CARECA MANGA LONGA - M	61099000	041	6124	UN	300,0000	14,0000	0,00	4.200,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
99 99 0005301	CAMISETA POLIESTER GOLA CARECA MANGA LONGA - G	61099000	041	6124	UN	627,0000	14,0000	0,00	8.778,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
99 99 0005301	CAMISETA POLIESTER GOLA CARECA MANGA LONGA - GG	61099000	041	6124	UN	35,0000	14,0000	0,00	490,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Restava à unidade de fiscalização (Porto Fiscal de Vilhena), diante desses dados e do fato de que se tratava de operação interestadual destinada a consumidor final não contribuinte do ICMS (SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem) exigir, pela subsunção ao disposto na EC 87/15, o ICMS devido (diferencial de alíquotas).

2.2. Do direito.

De acordo com o item 13.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de junho de 2003, o ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, incidia sobre:

"13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia."

Como não havia nesse aludido item qualquer menção ao ICMS, mesmo que esses serviços envolvessem o fornecimento de mercadorias, a incidência seria exclusiva do ISS:

"LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003
Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.
(...)
§ 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 Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias." (grifei)

Com a edição da Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016 (publicada no DOU de 30/12/2016), no entanto, a redação do aludido item foi alterada, passando a vigorar com o seguinte teor:

"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." (grifei)

Com isso, o ISS continuou a incidir sobre composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia; porém, se o bem que sofreu tal serviço fosse destinado a posterior operação de comercialização, ficaria ele sujeito ao ICMS.

E é isso que, em consonância com os fatos, com todas as vênias, identifico neste caso.

Explico.

O autuado, segundo o contrato por ele apresentado, detinha a incumbência de confeccionar camisetas personalizadas e serigrafadas e bonés destinados a educadores e outros do SENAR/AR/RO, conforme segue:

"CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO
CONTRATAÇÃO DE EMPRESA ESPECIALIZADA PARA CONFECÇÃO DE CAMISETAS PERSONALIZADAS E SERIGRAFADAS E BONÉS DESTINADAS AOS EDUCADORES, ALUNOS E COLABORADORES DO SENAR/AR/RO, PARA ATENDER OS PROGRAMAS FPR E PS BEM COMO OUTROS PROGRAMAS ESPECIAIS, CONFORME ESPECIFAÇÕES CONTIDAS NO TERMO DE REFERÊNCIA E SEUS ANEXOS, PARA ATENDER AS DEMANDAS DO SENAR/AR/RO."

Entre outras, o autuado deveria produzir camisetas com a seguintes características (cláusula segunda, lote 1, item1, do referido contrato), *verbis*:

"CAMISAS MANGA LONGA ADULTO/ALUNO – COR VERDE ESCURO (VERDE BANDEIRA). CAMISA CONFECCIONADA EM MALHA FIO 30.1, NA COR VERDE ESCURO; TECIDO MALHA POLY 100% POLIESTER, TAMANHOS "P" REFERÊNCIA ADULTO, GRAMATURA MÍNIMA 155 GRAMAS; GOLA NA COR VERDE ESCURO, (TIPO "REDONDA"); PERSONALIZADA COM A LOGOMARCA SERIGRAFADA DO "SENAR-AR/RO" NA ALTURA DO PEITO LADO ESQUERDO COM DIMENSÕES DE 8,5CM X 8,5CM NA COR BRANCA, MANGA TIPO LONGA COM RIBANA ENCRESPADA NA COR VERDE ESCURO, SERIGRAFIA PERSONALIZADA COM AS LOGOMARCAS DO SISTEMA "SENAR/RO/FAPERON /SINDICATO RURAL" (30CM LARGURA X 12CM DE ALTURA) NA PARTE SUPERIOR DAS COSTAS DA CAMISA NA COR BRANCO TIRAGEM MÍNIMA: 100 UND(POR TAMANHO) CONFORME ANEXO – IV DEVERÁ SER ENTREGUE EMBALADA INDIVIDUALMENTE(CONFORME AS ESPECIFICAÇÕES: CORES, MODELO E LOGMARCA, PREVISTO NO ANEXO.I DO EDITAL 008/2022." (grifei)

Não resta dúvida que há um trabalho de serigrafia sobre a camiseta que pode ser enquadrar em algum dos tipos descritos no aludido item 13.05.

Mas o autuado não efetuou apenas o serviço de serigrafia. Ele, em verdade, confeccionou as camisetas (adquiriu ou produziu o tecido, o recortou e costurou), as personalizou com logomarcas serigrafadas e as vendeu ao contratante.

Ou seja, após confeccionar as camisetas e apor algumas logomarcas, as comercializou, atraindo, com isso, em meu juízo, a incidência do ICMS, conforme denota o item 13.05 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, na redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, que estava em pleno vigor quando da ocorrência dos fatos (21/06/2023, data de saída da mercadoria do estabelecimento autuado).

Se o autuado tivesse recebido as camisetas do encomendante para efetuar apenas a serigrafia, estaríamos, sim, diante de uma prestação de serviço suscetível ao ISS, como ocorre na hipótese análoga descrita no item 14.09 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03

"14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento."

Mas não foi esse o caso; o autuado confeccionou camisetas (com materiais de sua propriedade), inseriu algumas logomarcas e as vendeu ao encomendante, ou seja, realizou operação sujeita ao ICMS.

O encomendante, de outro ângulo, registre-se, não contratou um serviço, apenas comprou camisetas, que, apesar de algum grau de personalização, não deixam de ser camisetas, ou seja, mercadorias.

Acrescente-se, ainda, a notória prevalência dos custos e atividades relacionadas à confecção das camisetas (aquisição de tecido, corte, costura etc.) sobre a parte da personalização (aplicação de algumas logomarcas).

Nesse sentido, vale resgatar a ementa da decisão do Recurso Especial n° 139.921/PR, proferida pelo Superior Tribunal de Justiça:

'TRIBUTÁRIO. PREPONDERÂNCIA DA ATIVIDADE COMERCIAL SOBRE A ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES.

(...)

4. Em uma atividade mista, em que ocorre tanto o fornecimento de mercadorias como a prestação de serviços, incidirá o ICMS ou o ISS conforme prepondere o fornecimento da mercadoria (ICMS) ou a prestação de serviço (ISS)'.

Portanto, ante o exposto, há de se concluir que sobre a operação indicada na NF-e 5.352 (DANFE de fl. 03) incide ICMS.

Tal conclusão, aponto, se dá apesar do que estabeleceu o Tema Repetitivo nº 91 do Superior Tribunal de Justiça TJ, *verbis*:

"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."

E a razão para isso, consigno, é que o referido tema repetitivo confirmou um entendimento sumular (Súmula 156/STJ, de 1996) construído antes da alteração dada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, ao item 13.05 (da LC 116/03), ou seja, sem considerar essa sensível modificação legislativa.

Também anteriores à citada alteração legislativa são as decisões colacionadas pelo autuado em seu recurso voluntário (fl. 03 do recurso, parte final).

Com relação à decisão singular proferida no PAT nº 20232906300534 (E-pat nº 37.677), que, em matéria idêntica, julgou improcedente o auto de infração, divergindo, pois, dos fundamentos lançados neste voto, cabe a esta Câmara de Julgamento determinar qual conclusão é a correta e tomar as medidas para rever, se for o caso, a citada decisão singular.

Registro, ainda, que, não obstante ao judicioso teor do julgamento singular mencionado, esta Câmara somente deverá adotá-lo se concordar com ele, pois a aludida decisão monocrática não tem efeito vinculante e nem a eficácia de que trata o art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

Destarte, considerando o que estabelece o item 13.05 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, na redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, bem como o item 14.09 daquela Lei Complementar; considerando, ainda, que os bens comercializados foram confeccionados com materiais da propriedade do autuado e que, em relação a esses produtos vendidos, apesar da atividade mista, prestação de serviço e fornecimento de mercadoria, prepondera esta último; há de concluir que, mesmo se tratando de operação com bens (camisetas) com um certo grau de personalização, encomendados pelo

adquirente, que incide sobre essa ICMS, sendo devido, pois, por se tratar de operação interestadual destinada a consumidor final não contribuinte do imposto, o ICMS-DIFAL de que trata a EC 87/15.

2.2. Conclusão.

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário interposto para negar-lhe provimento, mantendo a decisão de 1ª Instância que julgou **PROCEDENTE** o auto de infração.

É como voto.

TATE, Sala de Sessões, 06/05/2024.

Reinaldo do Nascimento Silva
AFTE Cad. 006 – JULGADOR

GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE

PROCESSO : 20232906300470 - E-PAT 040.207
RECURSO : VOLUNTÁRIO Nº 130/2024
RECORRENTE : BETBI IND. DE CONFECÇÕES E BRINDES LTDA
RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RELATOR : REINALDO DO NASCIMENTO SILVA

RELATÓRIO : Nº 115/2024/1.ª CÂMARA/TATE/SEFIN

ACÓRDÃO Nº 074/2024/1ª CÂMARA/TATE/SEFIN

EMENTA : ICMS/MULTA – DEIXAR DE EFETUAR O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO (ICMS - DIFAL – EC 87/2015) – OCORRÊNCIA. Considerando o que estabelece o item 13.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, na redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, bem como o item 14.09 daquela Lei Complementar; considerando, ainda, que os bens comercializados foram confeccionados com materiais da propriedade do autuado e que, em relação a esses produtos vendidos, apesar da atividade mista, prestação de serviço e fornecimento de mercadoria, prepondera esta última, há de se concluir, mesmo se tratando de operação com bens (camisetas) com um certo grau de personalização, encomendados pelo adquirente, que incide sobre essa ICMS, sendo devido, pois, pelas características da referida operação (interestadual e destinada a consumidor final não contribuinte do imposto) o ICMS-DIFAL (EC 87/15). Infração não ilidida. Manutenção da decisão *a quo* que julgou procedente o Auto de Infração. Recurso Voluntário desprovido. Decisão Unânime.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE**, à unanimidade em conhecer do recurso interposto para no final negar-lhe provimento, mantendo a decisão de Primeira Instância de **PROCEDENTE** o auto de infração, conforme Voto do Julgador Relator Amarildo Ibiapina Alvarenga, acompanhado pelos julgadores Dyego Alves de Melo, Leonardo Martins Gorayeb e Reinaldo do Nascimento Silva.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINAL*
DATA DO LANÇAMENTO 27/06/2023: R$ 2.686,86
***CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVE SER ATUALIZADO NA DATA DO SEU EFETIVO PAGAMENTO.**

TATE, Sala de Sessões, 06 de maio de 2024.

Anderson Aparecido Arnaut
Presidente

Reinaldo do Nascimento Silva
Julgador/Relator