



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10425.002117/2009-37
Recurso nº 900.425 Voluntário
Acórdão nº **3801-00.027 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 16 de fevereiro de 2012
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente EPGRAF EQUIPE EDITORIAL E SERVIÇOS GRÁFICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

IPI. SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI).

A atividade de composição gráfica personalizada configura hipótese de incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), pois essa atividade amolda-se a um conceito de industrialização, a transformação.

SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA. INCIDÊNCIA DE IPI E ISS. POSSIBILIDADE.

Com a revogação do art. 8º, §1º, do Decreto-lei nº 406/68, a legislação tributária não impõe óbice a incidência concomitante de ISS e IPI.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva e Raquel Motta Brandão Minatel que entendiam que sobre serviço de composição gráfica personalizada incidia apenas o ISS. Fará declaração de voto o Conselheiro Sidney Eduardo Stahl.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 01/03/2012

Processo nº 10425.002117/2009-37
Acórdão n.º **3801-00.027**

S3-TE01
Fl. 409

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, José Luiz Bordignon, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Paulo Sérgio Celani e Raquel Motta Brandão Minatel. Ausente a Conselheira Daniela Ribeiro de Gusmão.

CÓPIA

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, uma vez que narra adequadamente os fatos:

Trata-se o presente processo de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, conforme indicado às fls. 196/244. O lançamento decorreu de ação fiscal realizada junto ao contribuinte com o objetivo de confirmar a existência de saldos credores do imposto que foram requeridos por meio da apresentação de Declarações de Compensação Eletrônicas (PER/DCOMP), as quais deram margem à formalização de vários outros processos administrativos, entre os quais o de nº 10425.720039/2006-11, também objeto de apreciação na presente sessão de julgamento desta 5ª Turma da DRJ/Recife.

Em face da diligência realizada com vistas a confirmação do crédito pleiteado pelo sujeito passivo, foi elaborado o Termo de Verificação Fiscal de fls. 245/272, onde constam indicados os procedimentos realizados e os diversos aspectos relativos ao exame efetuado pela fiscalização, além das razões para a glosa de produtos adquiridos que deixaram de ser considerados como insumos, as justificativas para as glosas referentes aos insumos aplicados em produtos imunes e a classificação fiscal e alíquota aplicável aos produtos saídos. Do aludido termo, consta também que foram apuradas irregularidades atinentes principalmente a constatação de que houve saídas sem destaque do IPI de produtos provenientes de serviços gráficos personalizados que estariam submetidos à tributação por este imposto.

Tais constatações, redundaram na ocorrência, verificada após reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, de saldos devedores em vários períodos de apuração, o que acabou determinando a autuação via lançamento de ofício.

Tendo tomado ciência pessoal da autuação em 30 de outubro de 2009, o contribuinte apresentou, tempestivamente, em 27 de novembro de 2009, a impugnação de fls. 274/282, onde apresenta, em síntese, as seguintes razões de discordância:

Com o propósito de sustentar a impossibilidade de incidência do IPI sobre suas operações, ou seja, em relação aos serviços de composição gráfica catalogados na lista anexa da LC 116/2003, colaciona uma série de ementas e excertos de julgados de tribunais administrativos e judiciários e alega que o entendimento que defende já estaria consolidado no âmbito do Poder Judiciário e na segunda instância do Contencioso Administrativo Federal.

Argumenta também que, em face do disposto no § 1º do art. 8º do Decreto-lei 406/68 e a teor das Súmulas 156 do STJ e 143 do extinto TRF (as quais transcreve), além das decisões colacionadas, os serviços gráficos, estariam sujeitos apenas a incidência do ISS.

Por fim, requer, noutros termos, o cancelamento do lançamento impugnado.

A DRJ no Recife (PE) julgou improcedente a impugnação nos termos da ementa abaixo transcrita:

IPI. SERVIÇOS GRÁFICOS. ISS.

É irrelevante para determinar a incidência do IPI o fato do serviço estar catalogado na lista anexa ao Decreto-lei 406/68 (depois anexa à LC 116/2003), desde que se caracterize como operação de industrialização dentre as modalidades previstas no Regulamento do IPI (RIPI).

Os serviços de composição e impressão gráficas abrangidos no art. 8º, §1º, do DL 406/68, estão sujeitos à incidência do ISS municipal, mas também do IPI federal. A incidência do ISS não exclui a do IPI.

A partir da vigência da CF/88, a Súmula STJ 156 serve tão somente para dirimir eventual conflito de competência entre municípios e estados, isto é, resolve conflitos acerca da incidência de ISS ou ICMS.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, 393 a 404, instruído com os documentos de fls. 405 e 406. Em síntese, colacionando vasta jurisprudência, apresentou as seguintes alegações:

- não podemos admitir que uma atividade seja "simultaneamente" industrialização (IPI) e prestação de serviços (ISS), como assim foi entendido pela instância administrativa inferior;*
- serviço é o esforço humano aplicado a produção, quer com o auxílio de máquinas e equipamentos ou não, exercidos em qualquer local (oficina, residência etc.), resultando em um bem imaterial correspondente a obrigação de fazer, ensejando a incidência do ISS;*
- a atividade exercida pela Recorrente não pode ser caracterizada como sendo de industrialização, uma vez que prepondera em sua atividade o trabalho profissional, já que executa seu serviço segundo as especificações do encomendante e na exata quantidade encomendada, independentemente de ser executado com auxílio de máquinas e/ou equipamentos, dos*

quais não se pode prescindir nos dias atuais de mercado altamente competitivo;

- é perfeitamente cabível o previsto no inciso V do art.5º do Decreto nº 4.544/2002 (Regulamento do IPI) para o caso em epígrafe, não estando a Recorrente na hipótese do art. 4º do mesmo regulamento;

- o serviço de composição gráfica personalizada, que a pedido do encomendante produz, por exemplo, embalagem que se apresenta como única do gênero configura atividade-fim. Aqui se trata de contratação de serviço (obrigação de fazer) sujeita ao ISS e não de compra e venda (obrigação de dar), sujeita ao ICMS e IPI.

- a atividade de composição gráfica personalizada apenas sofre a incidência do IPI, quando esta é exercida de forma secundária pela empresa, o que não é o caso dos autos, uma vez que aquela é a atividade-fim da Recorrente;

- a Recorrente em nenhum momento reconhece que seus produtos são industrializados. Na verdade, a existência de saldo credor do IPI decorre da não-cumulatividade do imposto, previsto constitucionalmente no art.153, § 3º, II;

- procurando preservar o princípio da não-cumulatividade intrínseco ao IPI, a legislação pátria permite a utilização do crédito desse imposto recolhido nas relações antecedentes quando o produto do Contribuinte não está sujeito à sua incidência, permitindo assim a compensação de tal crédito com os demais tributos administrados pela Receita Federal;

- é indubitável que a Recorrente presta serviços personalizados, é tanto que da relação de notas fiscais de saídas elaborada pelo Auditor Fiscal no procedimento de fiscalização nº 0430200-2009.00333, constante desse processo, existem apenas produtos confeccionados sob encomenda, e por tal razão seus produtos não estão sujeitos a incidência de IPI;

- podemos perceber ainda, pasmem, uma grande incoerência no procedimento fiscal que fundamentou o despacho decisório, originariamente combatido. Verificamos que da relação de notas fiscais de saídas, o Auditor Fiscal considera tributável "ingressos", produtos intrinsecamente personalizados e em outro momento considera sujeitos à alíquota zero.

Por último, requereu que seu recurso fosse recebido, admitido e provido.

Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento.

A questão cinge-se em examinar se a atividade de composição gráfica personalizada configura hipótese de incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI). Vale destacar que as outras infrações não foram objeto de contestação, por exemplo, a glosa de créditos básicos.

Inicialmente é importante deixar consignado que não existe controvérsia em relação à atividade da empresa, a prestação de serviços de composição gráfica personalizados.

Para o deslinde do litígio é preciso reportar-se ao Regulamento do IPI (RIPI) então vigente, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002. O art. 2º trata do campo de incidência do imposto:

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado) (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º).

O art. 3º apresenta o conceito de produto industrializado:

Art.3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.(grifou-se)

Por seu turno, o art. 4º deste Regulamento estabelece que:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados (grifou-se).

Desta forma, da inteligência destes dispositivos, constata-se que a interessada, ao realizar a operação de composição gráfica personalizada se caracteriza como estabelecimento industrial, nos termos dos artigos acima mencionados.

A tese de que a atividade da recorrente não pode ser caracterizada como sendo de industrialização em face da preponderância do trabalho profissional não merece guarida, pois é incontestável que sua atividade amolda-se, em regra, a um conceito de industrialização, a transformação.

Do exame do processo produtivo, verifica-se que a partir de matérias-primas e produtos intermediários (papel, cartão, chapa, grampo, pó, tinta, etc). com a utilização de máquinas e equipamentos, obtém-se uma espécie nova (envelopes, caixas de papel ou cartão, sacolas, agendas, blocos, bandeiras, calendários, fotos, etc).

Destarte, a interessada se caracteriza como estabelecimento industrial na atividade de prestação de serviços gráficos personalizados.

Ainda em relação ao mérito, a requerente sustenta que o serviço de composição gráfica personalizada é uma forma de contratação de serviço (obrigação de fazer) sujeita ao ISS e não de compra e venda (obrigação de dar) sujeita ao ICMS e IPI. Como visto, a atividade da recorrente se caracteriza como uma industrialização, portanto esta questão é irrelevante para a solução do litígio.

Por outro lado, passa-se ao exame da tese de aplicação da Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao caso vertente.

Súmula 156 do STJ: A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, esta sujeita, apenas, ao ISS.

Cumprе esclarecer de imediato que esta súmula foi elaborada quando estava em vigor o § 1º do art. 8º do Decreto-Lei nº 406/1968, *in verbis*:

Art. 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2º O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias.

Ocorre, todavia, que este dispositivo legal foi expressamente revogado pela Lei Complementar 116/2003, DOU de 01/08/2003, de sorte que todas as discussões com base no artigo 8º do Decreto-Lei 406/68 estão prejudicadas em face do novo ordenamento jurídico. Assim, é perfeitamente viável a incidência concomitante do ISS e do IPI.

Convém ressaltar que as jurisprudências colacionadas pela recorrente tratam de hipóteses de aplicação da Súmula 156 do STJ, fatos que ficaram prejudicados em razão da edição da Lei Complementar 116/2003, como demonstrado.

Com efeito, é inaplicável neste caso concreto o enunciado da Súmula 156 do STJ no sentido de afastar a incidência do IPI porque os precedentes que embasam a interpretação veiculada na aludida súmula têm como fundamento principal o Decreto-Lei nº 406/68.

Outrossim, em seu recurso a requerente apresenta como suporte legal de sua tese o inciso V do art. 5º do do RIPI/2002, abaixo transcrito:

Art. 5º Não se considera industrialização:

(...)

V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional; (grifou-se)

Como se nota, esta hipótese de exclusão ao conceito de industrialização tem como condição que o preparo do produto tem que ser feito na residência do preparador ou em oficina, o que não é o caso da interessada.

Registre-se, por oportuno, que os conceitos de oficina e trabalho preponderante estão estabelecidos no art. 7º do RIPI/2002:

Art. 7º Para os efeitos do art. 5º:

(...)

II - nos casos dos seus incisos IV e V:

a) oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts; e

b) trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo com sessenta por cento.

Deste modo, somente é afastada a incidência do IPI quando a operação for realizada num estabelecimento de força motriz de no máximo cinco quilowatts e cujo preço seja composto, em sessenta por cento ou mais, pelo valor do trabalho aplicado.

Destarte, a partir dos elementos comprobatórios é forçoso concluir que é operação realizada não pode ser excluída do conceito de industrialização, especialmente porque os serviços não são prestados em uma oficina.

E assim sendo, o autuado é sim contribuinte do IPI como estabelecimento industrial que é. As saídas que promove de produtos gráficos constituem, assim, fato gerador do IPI, como bem assentou a autoridade fiscal.

Cumprе registrar, ainda, que se prevalecesse a tese da requerente, o estabelecimento não teria direito a qualquer crédito do IPI incidente na aquisição de insumos, pois sua atividade estaria fora do campo de incidência do IPI.

Em virtude dessas considerações somente seria possível a não incidência do IPI se houvesse previsão legal no sentido de excluir do conceito de industrialização a atividade de composição gráfica personalizada, a exemplo do que ocorre com a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos oficiais e magistrais, mediante receita médica (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971, art. 5º, alteração 2ª).

Em face do exposto, voto no sentido de manter os lançamentos e negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes - Relator

Declaração de Voto

Sidney Eduardo Stahl,

Em que pesem os argumentos apontados pelo ilustre relator, ousou dele divergir.

A subsunção dos serviços gráficos personalizados e a possibilidade de incidência concomitante do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI e do Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza - ISS sobre eles têm sido objeto de embate desde a revogação do artigo 8º do Decreto-lei nº 406, conforme apontou o relator.

Inclusive a Receita Federal já manifestou em algumas Soluções de Consulta que a incidência do ISS sobre determinado serviço não impede a incidência do IPI. Conforme pode se ver na Solução de Consulta nº 141/08, assim expressa:

ATIVIDADE GRÁFICA. CRÉDITOS DE IPI. PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO. Por ser contribuinte de IPI, a consulente está autorizada a compensar tributos e contribuições administrados pela RFB com o saldo credor de IPI acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP/PI/ME aplicados na industrialização de seus produtos tributados à alíquota zero, desde que tal saldo de IPI se refira a créditos de IPI não decaídos e que a compensação se realize nos termos da legislação de regência. O fato de operações caracterizadas como industrialização, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à LC nº 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações (Solução de Consulta nº 141, de 8 de setembro de 2008 – Órgão Disit 06) (grifamos)

Por outro lado, independentemente desse entendimento o STJ no REsp nº 888.852/ES, cujo Relator foi o ministro Luiz Fux, delineou um raciocínio distinto, separando a essência da operação. O entendimento do Tribunal se deu no sentido de que sobre os serviços de industrialização por encomenda incide o ISS, não o IPI.

Os fundamentos da decisão são expressos na seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ISSQN. “INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA”. LEI COMPLEMENTAR 116/2003. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER). ATIVIDADE FIM DA EMPRESA PRESTADORA. INCIDÊNCIA.

1. O artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

2. O aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS. Isto porque: (i) excetuando as prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incide sobre operação mercantil (circulação de mercadoria), que se traduz numa “obrigação de dar” (artigo 155, II, da CF/88), na qual o interesse do credor encarta, preponderantemente, a entrega de um bem, pouco importando a atividade desenvolvida pelo devedor para proceder à tradição; e (ii) na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num “dar um produto industrializado” pelo próprio realizador da operação jurídica.

“Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente” (José Eduardo Soares de Melo, in “ICMS - Teoria e Prática”, 8ª Ed., Ed. Dialética, São Paulo, 2005, pág. 65).

3. Deveras, o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendo, confundível com a denominada obrigação de dar.

4. Desta sorte, o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma “obrigação de fazer” (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado).

5. É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS “é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. (...) somente podem ser tomadas, para compreensão do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item. Não se pode decompor um serviço porque previsto, em sua integridade, no respectivo item específico da lista da lei municipal nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de construir-se em descon sideração à hipótese de incidência do ISS.” (Aires Barreto, no artigo intitulado “ISS: Serviços de Despachos Aduaneiros/Momento de Ocorrência do Fato Imponível/Local de Prestação/Base de Cálculo/Arbitramento”, in Revista de Direito Tributário nº 66, Ed. Malheiros, págs. 114/115 - citação efetuada por Leandro Paulsen, in Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul - ESMAFE, pág. 457).

6. Assim, “sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de 'prestação-fim',

saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas 'prestações-meio' da sua realização” (Marcelo Caron Baptista, in “ISS: Do Texto à Norma - Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03”, Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2005, pág. 284).

7. In casu, a empresa desenvolve atividades de desdobramento e beneficiamento (corte, recorte e/ou polimento), sob encomenda, de bloco e/ou chapa de granito e mármore (de propriedade de terceiro), sendo certo que, após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento do proprietário (encomendante), que poderá exportá-lo, comercializá-lo no mercado interno ou submetê-lo à nova etapa de industrialização.

8. O Item 14, Subitem 14.05, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, ostenta o seguinte teor:

“14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

(...)

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.”

9. A “industrialização por encomenda” constitui atividade-fim do prestador do aludido serviço, tendo em vista que, uma vez concluída, extingue o dever jurídico obrigacional que integra a relação jurídica instaurada entre o “prestador” (responsável pelo serviço encomendado) e o “tomador” (encomendante): a empresa que procede ao corte, recorte e polimento de granito ou mármore, de propriedade de terceiro, encerra sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado.

10. Ademais, nas operações de remessa de bens ou mercadorias para “industrialização por encomenda”, a suspensão do recolhimento do ICMS, registrada nas notas fiscais das tomadoras do serviço, decorre do posterior retorno dos bens ou mercadorias ao estabelecimento das encomendantes, que procederão à exportação, à comercialização no mercado interno ou à nova etapa de industrialização.

11. Destarte, a “industrialização por encomenda”, elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação de mercadoria - obrigação de dar - e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal).

14. Recurso especial provido.

De fato, conforme aponta o Superior Tribunal de Justiça “o aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS”,

afinal (segundo citação de José Eduardo Soares de Melo reproduzida no acórdão), “na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num “dar um produto industrializado” pelo próprio realizador da operação jurídica. “Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente”.

Assim, sobre as atividades nas quais a essência é a prestação de serviços, incidirá ISS. Nas operações aonde a obrigação de imposto for de dar um produto, incide o ICMS e/ou o IPI.

Sabemos, porém, que em todas as atividades de industrialização temos a participação de serviços em maior ou menor grau. E em muitos serviços ocorre um acréscimo ou alteração de utilidade de um produto.

Não é, devo ressaltar, sob os percentuais de participação econômica – tomada essa no sentido do custo de cada participação no resultado final pretendido – que se tem a definição de qual tributo incide sobre a operação, ou seja, não é em decorrência do custo do serviço ser maior que o dos produtos empregados que incidirá o ISS ou se ao contrário, incidirá o IPI.

A incidência de cada tributo se dará em decorrência do negócio jurídico entabulado, porque é dele – do negócio jurídico – que se obtém o resultado econômico sujeito à tributação.

De outro modo, não haverá como se respeitar o princípio constitucional da capacidade contributiva e os ditames do Código Tributário Nacional, especialmente do seu artigo 4º.

Conforme a Constituição Federal “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”¹.

Isso implica em dizer que o legislador ao escolher um fato jurídico para compor a hipótese de incidência de um imposto deve, necessariamente, com o escopo de colimar justiça fiscal, graduá-lo segundo a capacidade contributiva do contribuinte.

No dizer do Professor Manoel Lourenço dos Santos, “O princípio da capacidade contributiva, universalmente consagrado pela Ciência da Finanças, facilmente impressiona o nosso espírito, como regra comum de Justiça: o Estado deve repartir a carga tributária de acordo com as possibilidades econômicas de seus habitantes, de modo geral, e, de modo específico, conforme a capacidade econômica de cada indivíduo, poupando, tanto quanto possível, o necessário fisco de cada um”.²

O objetivo de se tributar conforme a capacidade contributiva é buscar o respeito à Justiça, pelo equilíbrio e pela igualdade que devem ser alcançados. Roque Carrazza alerta que “é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco”³.

¹ § 1º do seu artigo 145.

²apud, HUGO BRITO MACHADO, in *Temas de Direito Tributário*, RT, p. 9, 1993.

ROQUE ANTONIO CARAZZA, Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros, p.60, 5ª Ed., 1993.

Trata-se de objetivar o princípio da equidade em termos fiscais, buscando inserir na norma fatos que representem efetivamente uma riqueza do contribuinte e, ainda impingindo-lhes alíquota proporcionalmente maior, quanto maior for a sua base de cálculo.

Para fundar o entendimento do princípio Alfredo Augusto Becker⁴ traz lição necessária.

Diz o nobre jurista que em termos tributários o legislador ao valorar um certo fato deve buscar nele um “*fato-signo da renda ou do capital*”, ou seja, signos “cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital⁵”.

Buscar um índice da riqueza significa valorar elementos que presumidamente representam a existência dessa riqueza. Becker diz que “a exemplo dos arquipélagos, apenas os prolongamentos da renda e do capital emergem no mundo jurídico, a fim de participarem, como *fato-signo presuntivo*, na composição da hipótese de incidência da regra-jurídica de tributação”.

Ao criar um tributo o legislador deverá levar em conta a capacidade contributiva, colocando na hipótese de incidência fatos que fazem presumir que, quem os realiza, tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico, em outro giro, deve apontar os *fatos-signos presuntivos de riqueza*.

Toma-se uma presunção de que há aptidão patrimonial de prestação pela existência de um fato jurídico qualquer.

É fundamental ressaltar que essa presunção deve ocorrer exclusivamente em face do fato jurídico valorado e não sobre a realidade econômica do contribuinte; não são prerrogativas personalíssimas do contribuinte que dão condão ao princípio, assim, v.g., se o contribuinte estiver desempregado não podendo suportar a carga tributária, não poderá alegá-lo por ordem da capacidade contributiva a fim de eximir-se da obrigação.

Numa presunção há a correlação entre um fato conhecido para chegar a um fato desconhecido. Becker diz que “presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”⁶.

Esses signos presuntivos são genuínas presunções *juris et de juri*, ou seja, presunções absolutas não admitindo prova em contrário, daí inadmitir-se que o contribuinte que ostente um desses signos de riqueza aponte a sua realidade econômica para reinterpretar o princípio da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva revela-se através dos índices da riqueza, os principais são apontados sobre o patrimônio, a renda, o consumo. Se não houver índice jamais será respeitada a capacidade contributiva.

Mais justo, seria, ainda, rejeitar qualquer possibilidade de haver tributo sem os fatos-signos presuntivos de riqueza.

⁴ ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, Saraiva, 2ª Ed., p.458/483, 1972.

⁵ ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, Saraiva, 2ª Ed., p.459, 1972.

⁶ ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, Saraiva, 2ª Ed., p.462, 1972.

A tributação somente poderá se operar face a existência de índices de riqueza, índices econômicos, pois, a sua ausência tornaria impossível o tributo, exemplificamos: uma pessoa dirige-se a um bar para comprar um refrigerante. O legislador jamais poderia tributar os passos que dá em direção ao estabelecimento para fazer a compra pois, o fato de andar até o bar não é econômico (mesmo porque o refrigerante pode não ser encontrado ou a pessoa pode não chegar ao seu destino, etc...), fato econômico é a efetiva venda e compra, somente ela no exemplo tem conteúdo econômico, o fato-signo está exclusivamente no elemento econômico do fato, daí repudiar-se tributo que não acolha presunção sobre fato dessa natureza.

Por isso o artigo 4º do Código Tributário Nacional assevera que *a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação*.

Amílcar Falcão⁷ sustenta ser o fato gerador da obrigação tributária um fato jurídico em sentido estrito, afirmando não ser ele para o Direito Tributário, um ato jurídico de conteúdo negocial ou um negócio jurídico.

O que pode ser tributado, portanto, é somente o negócio jurídico do qual se obtém a contraprestação contratada, não as atividades intermediárias, porque essas não têm cunho econômico e cada contribuinte deve ser tributado de acordo com suas manifestações objetivas de riqueza que estão representadas na contraprestação da operação entabulada, do negócio jurídico.

Por isso o artigo 116 do Código Tributário Nacional expressa que considera-se ocorrido o fato gerador, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que **produza os efeitos** que normalmente lhe são próprios.

Assim, no caso de composição gráfica, para considera-se ocorrido o fato gerador desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, tem-se por ocorrido o fato gerador no momento em que o prestador do serviço executar materialmente a composição gráfica.

É preciso, ainda, apontar que além de tratar-se de serviço personalizado e sob encomenda, estamos, ainda, diante de serviço devidamente parte do rol da lista anexa à Lei Complementar nº 116. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça amplifica os efeitos no sentido de que a incidência do ISS ocorre ainda que os serviços de composição gráfica não sejam personalizados ou não sejam exclusivamente para uso de encomendas (REsp 788.235/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 15.12.2005, DJ 20.02.2006; AgRg no REsp 621.191/MG, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 04.11.2004, DJ 06.12.2004; e REsp 327.504/SP, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 06.11.2001, DJ 25.02.2002).

Para efeito de incidência do ISS ou do IPI, vale apontar, somente pode ser tributado o fato (circunstância necessária) que produziu a riqueza (representação da capacidade econômica).

Destarte, aonde incidir ISS não incide IPI.

⁷ AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, O Fato gerador da obrigação tributária, 6ª Ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Forense, 1995, pág. 27/28 e 29.

Tenho que a atividade-fim sempre poderá ser tributada pelo ISS ou pelo IPI, porém a atividade-meio não, uma vez que a relação conseqüente tem como objeto uma prestação pecuniária, uma obrigação, que somente pode incidir sobre fatos .

A atividade-fim é a prestação ao qual se propôs o contribuinte a realizar mediante remuneração financeira (a contraprestação), de modo que o prestador do serviço receberá dinheiro para realizar aquela determinada atividade-fim contratada e somente ela pode ser tributada, independentemente de quais ou quantas atividades-meio existirem.

Repito, no caso de composição gráfica personalizada o fato econômico tributado é o serviço, não a industrialização. Para nada serviriam as agendas, os calendários ou qualquer outro produto confeccionado sob encomenda se os encomendantes fossem trocados, ou seja, se por um equívoco um produto fosse encaminhado ao cliente errado, como por ex. uma agenda personalizada com a logomarca de uma empresa fosse encaminhada para outra, ou ainda em outro giro, se forem embaralhadas as entregas, com a troca de destinatários, um estabelecimento não poderá servir-se da encomenda de outro, que veio ter a suas mãos por mero acaso ou acidente de percurso.

A essência é a prestação de serviços e as atividades-meio, mesmo que correspondam a um procedimento industrial, não são o negócio jurídico sujeito à tributação e portanto não podem se constituir no fato gerador da obrigação.

Nesse sentido voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Sidney Eduardo Stahl