



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10480.014514/2002-11  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-001.631 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 11 de novembro de 2020  
**Recorrente** FAC FORM IMPRESSOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

IPI. SERVIÇOS GRÁFICOS. ISS.

Irrelevante para determinar a incidência do IPI o fato de que serviços prestados por contribuinte estão catalogados em lista anexa ao Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, visto que a hipótese de incidência do ISS não se confunde com a do IPI-operação, que se caracteriza dentre as modalidades de industrialização previstas no Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIPI/2002).

RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CORREÇÃO MONETÁRIA PELA SELIC. TERMO INICIAL.

Nos termos do REsp nº 1035846/RS, submetido ao rito dos processos repetitivos, a atualização pela taxa SELIC nos casos de pedido de ressarcimento deverá ser admitida tão somente nos casos em que houver oposição ilegítima por parte da fiscalização.

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Restando não homologada a DCOMP apresentada, não há que se falar em pagamento, tornando-se devida, por consequência, a multa de mora exigida, visto que não configurada a denúncia espontânea em tal situação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Marcos Roberto da Silva e Luís Felipe de Barros Reche.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora), Luis Felipe de Barros Reche e Rodolfo Tsuboi.

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante da resolução de fls. 285 e seguintes dos autos:

Trata-se de pedido de ressarcimento do saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados—IPI, no valor de R\$ 14.132,25, acumulado no 1º trimestre de 1999, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, cumulado com pedido de compensação.

A verificação prévia do pleito constatou que o requerente creditava-se da correção monetária, calculada com juros Selic sobre o valor do imposto incidente na entrada de insumos, e dava saída de produtos impressos (calendários), tributados com alíquota positiva, sem destaque do imposto, razão pela qual reconstituiu-se sua escrita fiscal (Demonstrativo nas fls.171a176), expurgando a correção monetária, por falta de previsão legal, e lançando de ofício o imposto não lançado pelo contribuinte por meio do Auto de Infração objeto do processo administrativo nº 19647.006391/2005-11. Dessa reconstituição emergiu saldo credor menor do que o requerido, redundando em deferimento apenas parcial do ressarcimento, homologando as compensação apenas até onde suportou o direito creditório reconhecido, nos termos do Despacho Decisório de fls. 193.

Sobreveio reclamação, julgada improcedente pela DRJ/REC-5aTurma. O Acórdão nº 11-22.573, de 5 de junho de 2008, fls.230 a 236, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Períododeapuração:01/01/1999a31/03/1999

IPI. SERVIÇOS GRÁFICOS. ISS.

Irrelevante para determinar a incidência do IPI o fato de que serviços prestados por contribuinte estão catalogados em lista anexa ao Decreto-lei n.º406, de 31 de dezembro de 1968, visto que a hipótese de incidência do ISS não se confunde com a do IPI-operação que se caracteriza dentre as modalidades de industrialização previstas no Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002(RIPI/2002).

Solicitação Indeferida

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da DRJ/REC. O arrazoadado de fls. 241 a 249, após síntese dos fatos relacionados, retoma os argumentos já expedidos por ocasião da interposição da Manifestação de Inconformidade:

- a) De que os calendários personalizados que fábrica estão sujeitos exclusivamente ao ISS, posto que se destinam à utilização pelo consumidor final, e não à revenda no mercado;
- b) a aplicação da taxa Selic aos saldos credores acumulados está amparada na jurisprudência administrativa, e;

- c) não há incidência de multa de mora sobre os débitos compensados, tendo em vista que as declarações de compensação foram formuladas antes de qualquer procedimento fiscal, embora depois do vencimento dos débitos.

Disserta sobre o perfil constitucional do IPI e sobre o critério jurídico para a distinção entre o campo de incidência desse imposto e o do ISS, articulando excertos de doutrina com a jurisprudência do STJ, e do extinto TFR e do Conselho de Contribuintes, para fundamentar seu argumento de não-incidência do IPI sobre impressos personalizados. No que diz respeito à aplicabilidade da correção monetária sobre o valor dos créditos escriturais, apoia-se em interpretação analógica do art. 39 da Lei nº 29.250, de 26 de dezembro de 1995, em jurisprudência administrativa.

Conclui, requerendo a suspensão da exigibilidade dos débitos cuja compensação não foi homologada e o provimento de seu recurso, para o fim de desconstituir a reconstituição da escrita fiscal procedida pela Fiscalização, autorizar o ressarcimento requerido e homologar integralmente as compensações declaradas.

Naquela oportunidade, ao analisar o caso, a 3ª Turma Especial do CARF entendeu por converter o julgamento do recurso em diligência, baixando-se os autos à unidade de origem, para que esta informasse qual foi a decisão final proferida nos autos do Processo nº 19647.006391/2005-11 (auto de infração em que restou lançado de ofício o imposto não lançado pelo contribuinte, após a reconstituição fiscal realizada pela fiscalização nos presentes autos), por entender que tal desfecho seria questão prejudicial ao deslinde da presente contenda.

Ato contínuo, foi produzida a informação fiscal de fls. 480/481 dos autos, por meio da qual restou registrado que o mérito do Processo nº 19647.006391/2005-11 não chegou a ser julgado, em razão da declaração de revelia decorrente da perda do prazo de impugnação por parte do contribuinte.

Sendo assim, os autos foram a mim distribuídos, para a análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora.

Consoante já havia sido analisado na Resolução de fls. 287 dos autos, o Recurso Voluntário interposto no presente caso é tempestivo – o recurso foi interposto em 15/04/2009 (fl. 262 dos autos) quando o contribuinte fora intimado em 31/03/2009 (vide Aviso de Recebimento à fl. 283 dos autos) – e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### **1. Da inexistência de prejudicialidade**

De início, importante traçar algumas balizas iniciais que entendo importantes para o julgamento da presente demanda.

Como acima relatado, entendeu a 3ª Turma Especial do CARF, por meio de resolução proferida em 29 de setembro de 2010, por converter o julgamento do recurso em

diligência, baixando-se os autos à unidade de origem, para que esta informasse qual foi a decisão final proferida nos autos do Processo nº 19647.006391/2005-11, por entender que tal desfecho seria questão prejudicial ao deslinde da presente contenda.

Dada a devida vênia ao entendimento ali proferido, entendo que inexistente tal relação de prejudicialidade entre ditos processos. Senão, veja-se.

A presente contenda versa sobre pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI, acumulado no 1º trimestre de 1999, cumulado com pedido de compensação. Ao analisar tal pleito, a fiscalização entendeu que o contribuinte fazia jus apenas à parte do crédito pleiteado, com base nos seguintes fundamentos: este não havia levado à tributação pelo IPI a saída de produtos impressos (calendários), os quais possuiriam, segundo o seu entendimento, alíquota positiva; este havia atualizado indevidamente os créditos relacionados à entrada de insumos com base na taxa SELIC, atualização esta que não possuiria respaldo legal; este não havia considerado em seu pedido de compensação a multa relacionada aos débitos compensados com atraso em relação ao seu vencimento. Diante deste cenário, entendeu a fiscalização por reconstituir a escrita fiscal do contribuinte, o que ocasionou não apenas a homologação parcial da compensação objeto desta demanda, como também a lavratura do auto de infração objeto do Processo nº 19647.006391/2005-11, por meio do qual passou a exigir a diferença do tributo que entendia devida.

Ou seja, os fundamentos que levaram a fiscalização à reconstituição da escrita fiscal do contribuinte passaram a ser objeto de dois processos administrativos: o presente processo, que versa sobre pedido de ressarcimento apresentado pelo contribuinte, e o processo relativo ao auto de infração em comento, em que se passou a exigir a diferença do tributo que a fiscalização entendeu como devida.

Ocorre que, em que pese a identidade das matérias objeto de ambos os processos, não há qualquer relação de prejudicialidade quanto às decisões atingidas em um ou outro caso. Na verdade, o ideal seria que ambos os processos fossem apensados por conexão, para que fossem julgados em conjunto, evitando-se assim decisões conflitantes. Contudo, no caso vertente, em que aquela demanda encontra-se em outra fase processual, em razão da revelia constatada, torna-se impossível a adoção de tal medida.

De outro norte, considerando a tramitação desvinculada entre ditos processos, este Colegiado não se encontra de maneira alguma vinculado ao desfecho daquele outro processo, devendo apreciar a contenda em sua integralidade, sob as suas próprias convicções.

Feitas estas ressalvas iniciais, passo à análise da presente demanda.

## **2. Do mérito**

Como visto acima, foram três os motivos que levaram a fiscalização a reconhecer apenas parcialmente o crédito pretendido pelo Recorrente: ausência de tributação pelo IPI da saída de produtos impressos (calendários), os quais estariam sujeitos à alíquota positiva; atualização indevida dos créditos relacionados à entrada de insumos com base na taxa SELIC; inclusão de multa no que tange aos débitos já vencidos.

É sobre tais pontos, portanto, que devemos nos debruçar nesta oportunidade.

## **2.1. Da não incidência do IPI na saída de produtos impressos personalizados (calendários)**

Quanto ao primeiro fundamento apresentado, assim se manifestou a unidade de origem no despacho decisório proferido:

Da análise das Notas Fiscais apresentadas, verificamos que o contribuinte dá saída a impressos diversos “personalizados”, que representam, na realidade, serviços prestados, emitindo para tanto, Notas Fiscais de Serviços, com destaque do respectivo ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza).

(...)

Foram analisadas as Notas Fiscais de saídas do contribuinte e verificou-se que a maioria de seus produtos (impressos gráficos), para os quais são emitidas Notas Fiscais de Serviços, são tributados à alíquota zero. Constatou-se, entretanto, que os produtos “calendários” industrializados pelo contribuinte, são tributados a alíquota positiva, tendo o contribuinte dado saída aos mesmos, sem indicação de classificação fiscal e alíquota, bem como sem destaque do IPI devido.

Como se denota da transcrição acima, não restam dúvidas que se está diante de hipótese de saída de “impressos gráficos personalizados”. Tal ponto encontra-se incontroverso nos presentes autos. O que se discute, então, é se tal saída encontra-se sujeita exclusivamente à incidência do ISS, como defende o contribuinte, ou se poderá se sujeitar também à incidência do IPI, como entendeu a fiscalização no despacho decisório em questão, cujos termos restaram mantidos pela DRJ na decisão recorrida, ora objeto do presente julgado.

Ao me debruçar sobre a matéria, então, entendo que assiste parcial razão ao contribuinte em seus fundamentos recursais, consoante restará devidamente esclarecido em sucessivo.

Quanto ao tema atinente à tributação ou não da saída dos produtos que ora se analisa, entendo que assiste razão ao contribuinte em suas alegações.

Considerando que esta matéria, a meu ver, restou muito bem analisada pelo Conselheiro Leonardo Branco no Acórdão n.º 3401-003.806, transcrevo as razões de decidir daquele julgador apresentadas naquela oportunidade, adotando-as como razão de decidir nesta ocasião:

52. Depreende-se dos autos que a contribuinte recorrente tem por objeto social a consecução de artes gráficas em geral, de maneira que desenvolve e produz impressos personalizados, conforme encomendados pelos seus clientes e, em especial, álbuns, envelopes, caixas, berços, box, capas CD/DVD, digi-packs, embalagens, luvas, blocos,

fichas, formulários, papel-carta, questionários, risque-rabisque e pastas, conforme se recorta dos documentos fornecidos à fiscalização durante o procedimento fiscal.

(...)

59. Segundo a recorrente, tais produtos são desenvolvidos sob encomenda e com observância das especificações determinadas pela encomendante para uso exclusivo, representando, assim, prestação de serviços de composição gráfica: trata-se de serviço (impressos personalizados) sujeito à incidência do ISS, em conformidade com os itens 13.05 e 14.08 da Lista Anexa à Lei Complementar nº116/03.

60. Observa-se que, de fato, os impressos produzidos pela recorrente são personalizados para o uso do cliente, não se destinando à posterior comercialização, mas ora integrados a outros produtos, como no caso do “digipacks”, da luva, do “box”, e da capa CD/DVD, ora utilizados pelo encomendante para uso próprio, na condição de consumidor final, como no caso dos álbuns, envelopes, caixas, berços, blocos, fichas, formulários, papel carta, questionários, risque-rabisque e pastas.

61. Necessário se tomar em conta que o ISS, instituído pela Emenda Constitucional nº 18/1965 à Constituição de 1946 não se tratava “(...) de tributo substancialmente novo, uma vez que guardava grande semelhança com o antigo Imposto de Indústria e Profissões, extinto pela mesma reforma”,<sup>1</sup> como recorda Alcides Jorge Costa, entrando em vigor conjuntamente com o Código Tributário Nacional, que logo se mostrou insuficiente para resolver os conflitos com o IPI e, em especial, com o ICMS, o que levaria o Ato Complementar nº 34/1967 a criar as chamadas “operações mistas”, regra que tampouco foi capaz de dar conta dos conflitos resultantes da tripartição da imposição sobre o consumo. Em 1968, o Decreto-Lei nº 406/1968 buscou dar novo tratamento ao ISS, vindo revelar longa perenidade no ordenamento, com uma lista contendo 29 itens, ampliada no ano seguinte pelo Decreto-Lei nº 834/1969, que “estabeleceu nova lista com sessenta e seis itens. O de nº 53 mencionava os seguintes serviços: ‘composição gráfica, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia’, lista que perdurou até 1987 com a edição da Lei Complementar nº 56/1987, acrescida posteriormente pela Lei Complementar nº 100/1999. O item 77 da nova lista substituiu “fotolitografia” por “fotografia”.<sup>2</sup> Em 2003, foi editada a Lei Complementar nº 116/2003, cujo item 13.03 mencionava os seguintes itens: “composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia”.

62. Assim, “(...) em torno deste item desenvolveu-se longa disputa situada no campo limítrofe do ISS e do ICMS, ou seja, naquele campo confrontante, para usar a terminologia de José Nabantino Ramos”.<sup>3</sup> Assente-se, portanto, com o argumento declinado pelo Termo de Verificação Fiscal de que a Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça, editada em 15/04/1996, que consolida entendimento no sentido de que “a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS” se volta a dirimir conflito de competência entre o ISS e o ICMS, nada resolvendo acerca da incidência do IPI, interpretação que decorre da tensão entre as expressões “prestação de serviço” e “fornecimento de mercadorias”, bem como da simples leitura dos precedentes que motivaram a edição da súmula. A questão, no entanto, projeta seu vulto sobre a matéria em debate, pois, como ponderou Alcides Jorge Costa em artigo de 1987 no contexto da edição da Lei Complementar nº 56, a estrutura federativa demanda receita em contrapartida a seus encargos, de modo a ser “(...) tradição, entre nós, que União, Estados e Municípios tenham, cada qual, suas próprias fontes de receita”<sup>4</sup>, o que foi lido por Ricardo Mariz de Oliveira como uma sensibilidade política ao fato de que “(...) determinadas providências jamais passariam pela Assembléia Constituinte, por mais recomendáveis que fossem”<sup>5</sup>.

“É o que se deu com a não unificação do IPI e do ICM, bem como possivelmente do ISS, a despeito de que tal medida teria sido salutar para a simplificação da tributação e para a diminuição dos custos de fiscalização e de cumprimento das obrigações

acessórias, problema este que se tornou crítico em nosso país. Restou, a este propósito, apenas a eliminação dos impostos únicos que existiam até então, com a transferência da sua oneração tributária para o ICMS, ao qual também foram agregados determinados tipos de serviço"6 (seleção e grifos nossos).

63. Observe-se, contudo, que, 13/04/2011, o plenário do Supremo Tribunal Federal suspendeu a eficácia do item 13.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4413, ajuizada pela Associação Brasileira de Embalagens (ABRE), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4389, ajuizada pela Confederação Nacional das Indústrias (CNI), de modo a consignar que o trabalho gráfico na fabricação e circulação de embalagens deve ser entendido como materialidade do ICMS, e não do ISS, o que levou o Superior Tribunal de Justiça a alterar o seu entendimento consolidado a partir do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.310.728/SP, ocorrido em 02/06/2016. Assim, base no comportamento jurisprudencial das cortes julgadoras, foi editada a Lei Complementar nº 157, de 29/12/2016 que alterou a redação do item 13.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 para:

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.

(...) 14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.

64. Assim, a Lei Complementar nº 157/2016, em atendimento ao quanto preceituado pelo art. 146 da Constituição de 1988, dispôs sobre o conflito de competência, ainda que ao custo de sacrificar receitas municipais, conforme análise precisa de Alberto Macedo:

“A recente Lei Complementar 157, sancionada em 29 de dezembro de 2016, trouxe algumas novidades importantes para as normas gerais do ISS e para o repasse da cota-parte do ICMS pertencente aos municípios (doravante denominada cota-parte do ICMS).

Podemos sintetizá-las em três tópicos: (i) dispositivos anti-guerra fiscal; (ii) nova forma de repasse da cota-parte do ICMS relativo às mercadorias saídas dos centros de distribuição de grandes magazines e empresas de venda de eletroeletrônicos; e (iii) aprimoramento e atualização da lista de serviços tributáveis pelo ISS.

(...) E finalmente, a nova redação dada ao subitem 13.05 (antes: “Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia”; agora: “Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, 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”) atendeu a um clamor antigo do setor econômico das gráficas.

Em que pese ter afetado a arrecadação dos municípios, pelo menos é a técnica correta — ou seja, por lei complementar — de se desonerar de ISS serviços prestados no meio da cadeia produtiva (sobre bens sujeitos a posterior industrialização ou comercialização), e não como foi feito com a infeliz, data maxima venia, interpretação econômica insculpida na decisão do STF na ADIMC 4.389, que entendeu que, em que pese haver prestações de serviço para industriais e comerciantes, sobre bens sujeitos a posterior industrialização ou comercialização, não pode incidir ISS porque onerará a cadeia produtiva, como se o ISS previsto na Constituição fosse um imposto sobre serviços no varejo, com uma materialidade constitucional do tipo “prestação de serviços

de qualquer natureza, desde que prestados a usuário final”. Tal interpretação equivocada tem inclusive contaminado decisões dos tribunais sobre serviços prestados a industriais previstos no subitem 14.05 da lista, que não deixam de ser serviços (inclusive o item correspondente da lista — item 14 — se denomina “Serviços relativos a bens de terceiros”), à luz do disposto no art.156, III, da Constituição.

Enfim, depois de 13 anos, os municípios finalmente conseguem efetivar aprimoramentos nas normas gerais do ISS, o único imposto previsto constitucionalmente cujo exercício da competência tributária demanda a intermediação de uma lei complementar, o que dificulta por demais sua atualização, mas por outro lado, confere a adequada segurança jurídica, dado que tributado por mais de 5 mil entes tributantes no país”<sup>7</sup> – (seleção e grifos nossos).

65. Desta feita, a interpretação vigente na Receita Federal é no sentido da possibilidade da incidência concomitante de IPI e de ISS sobre serviços gráficos, em conformidade com a Solução de Consulta Cosit nº 68/2013, que os considera como atividade industrial, fazendo a importante ressalva: exceto se for realizada por encomenda direta do consumidor ou usuário com preponderância do trabalho profissional:

“Regra geral, a atividade gráfica para fins de incidência do IPI é considerada uma operação de transformação, ou seja, industrial e, como tal, é tributada pelo Anexo II da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Caso ela seja sujeita, simultaneamente, à incidência do IPI e do ISS (o chamado serviço de industrialização), suas receitas deverão ser tributadas pelo referido Anexo II, com os ajustes previstos no art. 18, § 5ºG, e art. 79D, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Quando a atividade gráfica for realizada por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, com preponderância do trabalho profissional, constitui prestação de serviços sem operação de industrialização e, nesse caso, será tributada pelo Anexo III da Lei Complementar nº 123, de 2006. Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, §§ 5º, 5ºF e 5ºG, art. 79D;

Decreto nº 7.212, de 2010 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados) art. 4º, I, art. 5º, V, art. 7º, II” – (seleção e grifos nossos).

66. O critério da preponderância, diga-se, não passou incólume à crítica da doutrina, conforme excerto abaixo, anterior à própria Solução de Consulta em referência, de lavra de Alcides Jorge Costa:

“O critério da preponderância foi certamente levado em conta pelo legislador ao elaborar a lista, mas não tem relevância na sua aplicação. Se tivesse, haveria regresso à legislação anterior ao Decreto-Lei nº 406/1968, ou seja, os Atos Complementares nº 35 e 36 de 1967, que, para prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, mencionavam o serviço como objeto essencial e fixavam critério quantitativo para definir a essencialidade, ou seja, a preponderância.

Este critério, como foi dito, informou o legislador. Entretanto, com ou sem preponderância, tributáveis são os serviços mencionados na lista, em cuja aplicação este critério fica irrelevante”<sup>8</sup> – (seleção nossa).

67. Em 06/09/2013, foi editado o Parecer Normativo nº 18/2013, segundo o qual a incidência do ISS não exclui a do IPI, caso tais serviços se caracterizem como operações de industrialização:

“3. A problemática ora enfrentada teve origem durante a vigência do art. 8º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Referido artigo, revogado expressamente pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, trazia o seguinte conteúdo:

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 mercadoria.

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias. (sem destaques no original)

4. Questionava-se se o comando do § 1º do art. 8º supracitado afastaria a incidência do IPI nas operações de industrialização quando essas se identificassem com os serviços constantes da lista anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 1968.

5. Primeiramente, vale lembrar que referido Decreto-Lei, conforme sua ementa, “estabelece normas gerais de direito financeiro aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza”. Restrito, pois, ao antigo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) e ao ISS.

6. Nesse sentido, entende-se que os parágrafos transcritos tratavam especificamente sobre a definição de competência dos Estados e Municípios relativamente à cobrança do ICM e do ISS. Diante disto, somente se poderia admitir implicações daquela disposição em outras espécies de tributos, sobretudo federais, se essas constassem expressamente do texto legal.

7. Portanto, a locução constante do § 1º, “apenas ao imposto previsto neste artigo”, significava unicamente a não incidência do ICM relativamente aos serviços constantes da lista anexa ao Decreto-Lei, enquanto que a locução do § 2º, “ao imposto de circulação de mercadorias”, esclarecia a não sujeição ao ISS no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na referida lista.

8. Posteriormente, foi publicada a Lei Complementar nº 116, de 2003, que, em seu art. 1º, § 2º, abaixo reproduzido, pôs fim a qualquer dúvida porventura existente, uma vez que tornou expressa a intenção do legislador em afastar apenas a incidência do ICMS, imposto substituto do ICM, sobre os serviços mencionados em sua lista anexa:

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. § 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 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. (sem destaque no original)

9. Logo, mesmo que uma operação esteja prevista na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, caso ela se enquadre em uma das modalidades de industrialização previstas no art. 4º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI, haverá incidência do IPI com relação a essa operação

(RIPI/2010, art. 2º), observadas, ainda, as exclusões do conceito de industrialização constantes do art. 5º do RIPI/2010.

#### Conclusão

10. Diante do exposto, conclui-se que o fato de serviços constarem da lista anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, ou à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, é irrelevante para determinar a não incidência do IPI, caso tais serviços se caracterizem como operações de industrialização” – (seleção e grifos nossos).

68. Observe-se, ademais, que, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o que tem prevalecido é o entendimento segundo o qual a prestação de serviço de composição gráfica como a presente se sujeita unicamente ao ISS, não se submetendo ao ICMS ou ao IPI. Necessário se apontar, ainda, que, apesar de não haver aplicação direta da Súmula STJ nº 156, pelos motivos acima explicitados, a Corte Superior tem realizado, de maneira expressa, a sua aplicação analógica a estes casos.

69. Neste sentido, o acórdão no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.308.633SP, publicado em 01/10/2013, de relatoria do Ministro Castro Meira, em que a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu, por unanimidade de votos:

RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA. IPI. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 156/STJ.

1. A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, está sujeita apenas ao ISS, não se submetendo ao ICMS ou ao IPI. Precedentes.

2. Aplicação analógica da Súmula n. 156/STJ.

3. Agravo regimental não provido.

70. Transcreve-se, ainda, trecho do voto-vista da Ministra Eliana Calmon no recurso em referência:

“O entendimento doutrinário para verificação da incidência ou não, com exclusividade, do ISS, aplicando-se a súmula em análise, quando se tratar de operação mista é a preponderância da atividade, como por exemplo, em precedente da minha relatoria tive oportunidade de afirmar haver a incidência do ICMS sobre material de embalagem porque era ele o preponderante sobre o serviço gráfico, sendo preparados ambos pelo mesmo contribuinte. Confira-se o REsp nº 470.577/SP.

Entendo, diferentemente do que defende a Fazenda, que o mesmo raciocínio é aplicável ao IPI, inexistindo lei ou interpretação constitucional capaz de sustentar a tese da ora agravante.

Aliás, tanto é verdadeira a assertiva que o extinto TFR fez editar a Súmula 143 do teor seguinte:

“Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no artigo 8º, § 1º, do Decreto-lei 406/68 com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei 834/69, estão sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI” – (seleção e grifos nossos).

71. Assim, é possível se afirmar que, na dicção das cortes superiores judiciais, o ISS não incide naquelas operações de industrialização sob encomenda de bens e produtos que serão utilizados como insumos em processo de industrialização ou de circulação de mercadoria, e nestes casos deverá ser reconhecida a incidência do ICMS. Contudo,

naqueles casos em que o produto for destinado para o uso da empresa encomendante (consumidora final), a competência é deslocada ao município, devendo incidir o ISS.

72. O que se compreende da leitura das peças, é que os produtos em análise, fruto da atividade gráfica, são vendidos com restrições que iluminam a atividade da contribuinte: a impressão acrescenta utilidade ao produto, como no caso das pastas personalizadas, mas não pode ser disponibilizada indiscriminadamente no mercado, o que a caracterizaria como item de produção em série. A atividade de impressão decorre de atendimento a necessidades específicas, feita sob encomenda de um cliente, não podendo ser vendido a terceiros. Há, portanto, a prevalência de um facere específico que aponta para a materialidade sujeita à competência tributária municipal, em conformidade com o inciso III do art. 156 da Constituição de 1988, o que exclui a competência da União. É zeloso o recurso da contribuinte ao colacionar um seriado de decisões administrativas de segunda instância neste sentido:

“IPI – INCIDÊNCIA – SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. Estando a operação incluída na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68, sobre ela ocorre a incidência, apenas, do ISS, com a exclusão, pois, da do IPI. Recurso ao qual se dá provimento.” (Acórdão n.º 202-15.233, 2º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso 119.197, DOU 15.04.2005 – grifos nossos)

“IPI – INCIDÊNCIA – Serviço de composição gráfica. Estando a operação incluída na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68, sobre ela ocorre a incidência, apenas, do ISS, com exclusão da do IPI. Recurso ao qual se dá provimento.” (Acórdão n.º 203-02.628, 2º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Recurso 98.495, DOU 15.04.1997 – grifos nossos)

“GRAVAÇÃO DE FITAS EM VIDEOCASSETE – Tal operação não se sujeita a recolhimento do IPI, posto que abrangida no campo de incidência do ISS, consoante o art. 8º, parágrafo 1º, do decreto-lei n.º 406, de 31/12/68, e a Lista de Serviços estabelecida pela Lei Complementar – itens 63 a 66. Recurso Provido.” (Acórdão n.º 203-01.730, de 22/09/94 – grifos nossos)

“VÍDEO TAPE – A gravação de vídeo tape por encomenda que não se destina à comercialização, não sofre incidência do IPI. Recurso Provido.” (Acórdão n.º 201.69.519, de 15/02/95 – grifos nossos)

“IPI – Gravação de fitas magnéticas. Serviço incluído na lista anexa ao DL n.º 834/69. Não está alcançada pelo Imposto sobre Produtos Industrializados. Recurso a que se dá provimento.” (Acórdão n.º 201-67.469, de 23/10/91 – grifos nossos)

73. Em percuciente estudo sobre o tema, Caio Augusto Takano preleciona que "(...) a rigidez constitucional possui como aspecto positivo a repartição de competências tributárias e, como aspecto negativo, a inibição dos demais entes federativos pela referida outorga",<sup>9</sup> fenômeno que, ademais, José Souto Maior Borges reconheceria como uma dupla componencialidade da Constituição ao tratar do desenho da competência tributária.<sup>10</sup> Assim, a partir da análise da jurisprudência sobre a matéria em análise, é possível se vislumbrar "(...) a utilização frequente de três critérios para classificar uma 'operação mista' como 'prestação de serviço' ou operação mercantil: (i) a aplicação do princípio da preponderância; (ii) a distinção entre atividade-meio e atividade-fim; (iii) a observância das balizas instituídas por Lei Complementar".<sup>11</sup>

74. Nas palavras do agora saudoso professor Aires Barreto<sup>12</sup> (uma vez que recordar é uma forma de homenagear e de celebrar), devem ser extremadas as situações em que atividades são ações-meio, desenvolvidas como requisito ou condição para a produção de outra utilidade qualquer, daquelas situações em que essas mesmas ações ou atividades consistem no fim ou objeto: aquelas que, em si mesmas, isoladamente consideradas, refletem a utilidade colocada à disposição de outrem. No presente caso, a distinção é rica para iluminar as materialidades em disputa, pois a atividade industrial existe, mas é apenas um meio para se alcançar a prestação do serviço de artes gráficas, verdadeiro desígnio, objetivo ou desiderato da relação contratual, sendo o ISS o tributo sobre o consumo aplicável à espécie.

"(...) nas obrigações ad dandum ou ad tradendum a prestação consiste em entregar alguma coisa (dar), enquanto as in faciendo referem-se a ato ou serviço a cargo do devedor (prestador) (...) o reconhecimento do regime jurídico tributário a que se subordinam certos fatos exige se perquiram com a profundidade requerida a natureza e, sobretudo, o objeto do contrato em consequência do qual se produziram os fatos considerados (...).

Não pode a lei, e muito menos o ato administrativo, transmutar a atividade-meio em serviço-fim.

Só cabe o imposto estadual (...) quando a comunicação, o transporte interestadual ou municipal constituírem o objeto do contrato (a atividade-fim) (...) somente podem ser tomadas, para sujeição ao ISS (e ao ICMS) as atividades entendidas como um fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. No caso específico do ISS, pode decompor um serviço (...) 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 constituir-se em descon sideração à hipótese de incidência desse imposto (...). Daí ser imperativo distinguir, dentre as atividades (...), qual a que se qualifica como serviço, e qual a que configura simples atividade-meio ou condição para a prestação do serviço”<sup>13</sup> – (seleção e grifos nossos).

75. Tal posição seria reafirmada, mais de quinze anos depois, por Aires Barreto em artigo de 2012:

“Em sendo tarefas meio, acessórias, indispensáveis para a consecução da atividade de extração e exploração de petróleo, não podem ser consideradas isoladamente, para fins de incidência de imposto. Constitui errônea jurídica pretender desmembrar as inúmeras atividades meio necessárias à consecução da atividade econômica fim, como se fossem “serviços” (...) É despropositado, assim, ver “serviços tributáveis” nessas atividades meio executadas por essas empresas, para si mesmas, em prol dos seus negócios.

É descabido pressupor que sejam serviços, em sentido técnico (...). Em resumo, toda e qualquer exigência de ISS calculada sobre atividades meio será nula, porque esse imposto somente incide sobre atividades econômicas, configuradoras de serviços, isto é, desenvolvidas para terceiros, como um fim em si mesmas, mediante remuneração”<sup>14</sup> – (seleção e grifos nossos).

76. O raciocínio deve ser considerado da mesma forma em seu sentido oposto: quando o serviço se consubstanciar como a atividade-fim, a competência será a do Município para realizar a cobrança do ISS. No entanto, neste caso, a indústria existe: mas é o meio para que se alcance o objeto do contrato: prestação de serviços gráficos. Esta submissão do aplicador à materialidade de cada tributo é corolário da delimitação constitucional de competências tributárias.

77. Na repartição da tributação sobre o consumo, no caso de serviço (fim) a incidência é do ISS, e não do IPI. Fosse de outro modo, toda vez em que houvesse IPI necessariamente haveria a incidência do ISS, pois a atividade industrial (fim) entra na um seriado de serviços (meio). A bem da verdade, a industrialização é uma espécie de serviço e, logo, tais tributos seriam absolutamente indissociáveis: na presença de um, o outro, dissolvendo-se, assim, as duas materialidades em apenas uma, siamesa. Este não foi o desígnio do constituinte ou do legislador, evidentemente, e, neste sentido, a salutar recordação do Ministro Eros Roberto Grau de que "(...) toda atividade de dar consubstancia também um fazer, e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar”<sup>15</sup>. Assente no sentido da complexidade no cotejo entre as materialidades envolvidas na imposição sobre o consumo, o seguinte excerto de artigo de lavra de Eduardo Domingos Botallo:

"Em rigor, o IPI e o ICMS distinguem-se tão-somente pelo fato de o primeiro pressupor uma operação de industrialização, da qual resultará a mercadoria, a ser posta em comércio. Como se vê, a materialidade do IPI é mais complexa porque envolve, além da prestação de dar, um prévio fazer, ou seja, um industrializar produtos (...). A par disso, a similitude dos dois tributos, vem explicitamente reconhecida na Constituição Federal quando, em seu art. 155, § 2º, XI estabelece que o ICMS não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do IPI 'quando a operação realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou comercialização, configurar fato gerador dos dois impostos'. Em suma, embora ontologicamente as expressões 'produto industrializado' e 'industrialização' aplicam-se a outros tributos e, de modo muito peculiar, ao ICMS. Pelos pontos em comum que os dois tributos possuem, nada justifica sustentar a existência de conceitos díspares pra estas expressões, ao menos no campo tributário"<sup>16</sup> (seleção e grifos nossos).

78. Assim, basta a substituição de “serviço” por “produto industrializado” no seguinte excerto para que se perceba a necessidade de adstrição à materialidade de cada tributo como condição sine qua non para que se afirme a sua incidência jurídica:

“A análise sistemática da Constituição leva à conclusão de que o conceito constitucional de serviço tributável, por via de impostos, não coincide com o emergente da acepção comum, ordinária, desse vocábulo. Sempre lembramos ter sido A. A. Becker apoiado em Pontes de Miranda quem, visando a extrair conseqüências no campo do direito tributário, demonstrou que a norma jurídica como que “deturpa” ou “deforma” os fatos, do mundo, ao erigi-los em fatos jurídicos (v. “Teoria Geral do Direito Tributário”, 2ed., p. 78). É para delimitar e circunscrever num contexto rígido o campo de competência, relativamente a serviços, que a Constituição utiliza, expressamente, esse vocábulo. Pressupõe, portanto, um conceito de certos fatos que poderão ser adotados como hipótese de incidência, pelo legislador ordinário. Este poderá usar total ou parcialmente a competência recebida.

Não poderá, porém, ultrapassá-la.

Quer dizer: o legislar, não pode ir além dos lindes do conceito constitucional de serviço”<sup>17</sup> – (seleção nossa).

79. Tais afirmações foram ecoadas pela obra de José Roberto Vieira nos seguintes termos:

"Deveras, admita-se, com a melhor doutrina, que “Não é possível, porque ilegal e inconstitucional, pretender tributar atividades-meio, separando-as do fim perseguido, para considera-las... isoladamente...” (AIRES F. BARRETO); uma vez que “A prestação de serviço tributável pelo ISS é, pois... aquela em que o esforço do prestador realiza a prestação-fim, que está no centro da relação contratual” (grifamos – MARCELO CARON BAPTISTA). Ilustrativo é o exemplo de que lançam mão os defensores dessa doutrina: o ISS pode alcançar a produção de um parecer jurídico de um advogado (atividade-fim), nunca, apartadamente, os serviços de digitação, impressão etc (atividades-meio), passos intermediários, anteriores e preparatórios, em relação à prestação-fim, objetivo do contrato celebrado entre o advogado e seu cliente. Muito diversa, contudo, é a situação em tela, na qual a atividade considerada “atividade-meio” é objeto de um contrato celebrado entre o encomendante e o encomendado, completamente separado daquele que será, mais tarde, firmado entre o encomendante e o futuro adquirente dos bens. Nesse caso, a atividade chamada “atividade-meio” é objeto de um contrato independente, de um negócio jurídico autônomo, absolutamente autárquico, o quê, por óbvio, desqualifica-a como atividade-meio, caracterizando-a, isso sim, como prestação-fim, passível, sob esse ponto de vista, de sujeição ao ISS!

Não é esse, ainda, todavia, o maior lapso dessa corrente interpretativa, que, com o olhar voltado tão-somente para as disposições da lei complementar – aqui o excesso da supervalorização dessa lei – esquece que a sua aptidão para iluminar os conflitos é de

caráter adiáforo e secundário, só ganhando espaço após a tentativa infrutífera de solução pelo critério de preponderância das obrigações de dar ou de fazer, juízo cuja primazia e predomínio decorre de sua origem estritamente constitucional. Ora, esse caminho interpretativo, deslumbrado pela lei complementar, simplesmente olvida o critério maior, pondo de lado, ironicamente, a própria Lei Suprema!

Estamos a considerar, frise-se, atividades de acondicionamento (ou reacondicionamento), de restauração (ou recondicionamento) e de beneficiamento, todas hipóteses que já apreciamos (item 5, atrás), para identificar, a despeito das atrevidas disposições regulamentares, a zona de incerteza em que habita o último caso (beneficiamento) e a pacífica prestação de serviços consubstanciada nos dois primeiros (acondicionamento e restauração); hipóteses em que os bens poderão ser obtidos no curso das atividades usuais do encomendado, advindo da sua linha normal de produção, como bens genéricos e fungíveis, caracterizando a supremacia da obrigação de dar (parcela dos casos de beneficiamento); ou hipóteses em que os bens obtidos poderão ser peculiares, específicos e infungíveis, assinalando a supremacia da obrigação de fazer (casos de acondicionamento e restauração, e parcela dos casos de beneficiamento). Por isso é que, há já duas décadas, concluímos:

...identificamos, então, as áreas em que se aproximam os dois impostos: os serviços associados ao fornecimento de materiais (ISS) e as industrializações por encomenda (IPI); áreas em cuja interface surpreendemos a figura do contrato de empreitada de materiais; entidade jurídica de direito privado que, à luz daqueles critérios distintivos constitucionais (obrigações de dar e fazer), só se pode curvar à incidência do ISS, inadmitindo-se a tributação pelo IPI"<sup>18</sup> (seleção nossa, grifos do original).

80. Com base em tais argumentos, os serviços gráficos personalizados passíveis de tributação pelo ISS não devem sofrer a incidência de IPI. Em outras palavras, toda e qualquer exigência de IPI calculada sobre atividades meio será nula.

81. Deve, portanto, a tributação sobre o consumo obedecer estritamente à delimitação da competência tributária que, ao afirmar um imposto, infirma os outros dois. Na repetida e correta asserção de Geraldo Ataliba, "(...) onde cabe ISS, não cabe ICMS; onde cabe ICMS, não cabe ISS; onde cabe ISS, não cabe IPI, onde cabe IPI, não cabe ISS. Isso é radical na Constituição. Não podemos ter deficiências para aplicar esse radicalíssimo critério aos casos concretos".<sup>19</sup> Neste sentido, preleciona Paulo Ayres Barreto:

"A Constituição Federal de 1988 pode ser definida como uma verdadeira Carta de competências. O legislador repartiu, de forma minudente, as competências impositivas dos entes tributantes. Vale dizer, definiu o espectro de atuação legiferante em matéria tributária (...). Definida a competência pelo legislador constituinte, tem o legislador infraconstitucional a faculdade de exercitá-la"<sup>20</sup> (seleção e grifos nossos).

82. Observe-se que o modelo de partilha das competências não é uma condição para o estabelecimento de um sistema federal, tendo sido uma opção político-administrativa do constituinte de 1988, mas, uma vez adotado, imprescindível passa a ser a sua estrita observância pelo aplicador da norma. Assim, exceto no caso da iminência ou efetiva guerra externa, "(...) ficará reservado a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo de competência, sem sobreposição",<sup>21</sup> o que milita em profundo despreço à concepção da materialidade concomitante defendida pelo Parecer Normativo nº 18/2013, infensa à arquitetura de repartição desenhada pelo constituinte, conforme análise de José Maria Arruda de Andrade:

"(...) a questão que mais interessa aqui (...) diz respeito à característica da CF de prescrever regras de competência de forma detalhada. Essa referência aos fatos que podem ser tributados ou não (e por quem), em termos analíticos, ao se manifestarem na forma de regras (...) não poderia ser alterada ou afastada por princípios jurídicos (como o da solidariedade ou da seguridade social, previsto no art. 195) (...). Por fim (...), a

própria questão do pacto federativo (...). Trata-se, aqui, da constatação de que os fatos tributados por um ente federado não podem sê-lo por outro, daí a ideia de um sistema de conceitos mínimos. Assim, a conjugação de todos esses fatores (regras de competência, sistema rígido, princípios garantidores e sistema federativo) torna a CF brasileira uma Constituição única" (seleção e grifos nossos).

83. Neste sentido, ademais, a posição do órgão de cúpula deste Conselho.

84. No Acórdão CSRF nº 9303004.394, de relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, proferido em sessão de 09/11/2016, por unanimidade de votos, decidiu-se nos seguintes termos:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

**CONFLITOS DE COMPETÊNCIA. UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS. IPI. PRINCÍPIO DA EFICÁCIA VINCULANTE DOS PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.**

Em respeito ao Princípio da Eficácia Vinculante dos Precedentes, emanado explicitamente pelo Novo Código de Processo Civil, cabe no processo administrativo, quando houver similitude fática dos casos tratados e jurisprudência pacificada, a observância dos precedentes jurisprudenciais fluidos (sic) pelos Tribunais, conforme arts. 15, 926 e 927 da Lei 13.105/15.

Ressurgindo à competência tributária trazida pela Constituição Federal, quando se tratar de atividades relacionadas aos serviços gráficos personalizados passíveis de tributação pelo ISS, é de se afastar a incidência de IPI, conforme inteligência promovida pelo art. 1º, § 2º, da LC 116/03.

85. Discordarmos da existência de um suposto “princípio da eficácia vinculante dos precedentes jurisprudenciais”, de conteúdo contra-majoritário e que milita em despreço de “(...) uma das bases imprescindíveis na realização de uma certa concepção do Estado e do Direito”<sup>22</sup> que tem na intencionalidade normativa das funções estatais o fundamento da separação dos poderes que não pode ser perdido como um sopro ideológico, mas, antes, como uma categoria institucional bem demarcada. Não há, portanto, de se assentir com o precedente em geral como preceito genérico a ser seguido, fonte formal e engastada da decisão, mas, antes, como matéria-prima viva na forja do amadurecimento dos conceitos segundo o entendimento das instituições, o que apenas reafirma a necessidade de separação para que este diálogo continue a existir, sob pena de se fomentar uma estrutura monológica de Estado dotada do poder de dizer o direito.

86. Assim, os arts. 926 e 927 do Código de Processo Civil de 2016 preceituam regras específicas e pontuais no sentido da uniformidade do comportamento das instituições jurisdicionais. Contudo, a uniformização não é o fim ensimesmado do preceptivo, mas, antes, prover os ideários de estabilidade, integridade e coerência e, neste sentido maiúsculo, de segurança jurídica, é possível se cogitar que “(...) ao objetivo da mera uniformidade da jurisprudência deve substituir-se o objetivo da unidade do direito – ou, se quisermos, aquela ‘uniformidade’ deverá passar a entender-se de modo a verse nela a manifestação jurisprudencial desta unidade e para cumprimento da sua específica perspectiva normativo-intencional”:

23 antes um farol a ser seguido do que uma camisa de força para o aplicador. Passa-se, assim, à análise não de um equivocado “princípio da eficácia dos precedentes jurisprudenciais”, que deve ser desde logo censurado, vergastado e abandonado, mas de regras pontuais de uniformização de casos que deram conta da matéria, rumo a uma postura integrativa e de unicidade do ordenamento.

87. Necessário, para tal tarefa, ter-se em conta que a remansosa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça afasta a incidência do IPI, como nos AgRg no AREsp 213.594/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell, AgRg no Resp nº 816.632, ministro Humberto Martins, AgRg no REsp 966.184/RJ, ministro Herman Benjamin, AgRg no Resp nº 1.369.577, ministro Herman Benjamin, e AgRg no Resp nº 1.308.633, ministro Castro Meira.

88. Transcreve-se, abaixo, por todos, a ementa do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.369.577/RJ, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, publicado em 06/03/2014, que decidiu, por unanimidade de votos, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. IPI. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA  
PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Não procede o objetivo de prequestionar dispositivos constitucionais, sobretudo porque a matéria fora debatida nas instâncias ordinárias e já houve interposição de Recurso Extraordinário contra o acórdão do Tribunal a quo (fls. 312326).

2. A jurisprudência dominante do STJ é no sentido de que os bens submetidos à prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, não se sujeitam ao IPI, mas apenas ao ISS.

3. Agravo Regimental não provido.

89. Neste sentido, a declaração de voto do Conselheiro Júlio César Alves Ramos ao afastar a incidência do IPI no caso analisado no Acórdão CSRF nº 9303004.394, cuja ementa se encontra transcrita mais acima:

“Ocorre que, foi bem enfatizado pela n. relatora, a posição contrária aqui defendida pelo sujeito passivo parece mesmo consolidada no âmbito do STJ. Com efeito, naquele tribunal, podem-se coligar decisões recentes que enfrentaram exatamente o mesmo objeto ora em discussão cartões magnéticos personalizados e entenderam que tal operação é a descrita na Lista da Lei Complementar 116 (ou do Decreto 406) como “serviços gráficos personalizados”, o que, no entender daquele Sodalício, afastaria a tributação pelo IPI. Algumas delas, inclusive, foram proferidas em processos de empresa sucedida pela autora deste.

E, em respeito aos artigos 926 e 927 do novo CPC, decidi curvar-me àquela jurisprudência, ainda que a entendendo equivocada. Registro, ao fim, que não vejo que tais artigos nos imponham a obrigatória aceitação, extensivamente, de decisões dos tribunais superiores. Quero dizer com isso que é preciso, em cada caso, checar, com rigor, se a matéria é a mesma e se a jurisprudência está mesmo consolidada” – (seleção e grifos nossos).

90. Assim, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste particular, restando, portanto, prejudicado o argumento concernente à classificação fiscal promovida pela autoridade fiscal.

Consoante antecipado, me alinho com o entendimento supra reproduzido, no sentido de que não incide IPI sobre a saída de impressos personalizados, tais quais os que são objeto da presente contenda.

Ocorre que, como acima relatado, para se chegar a uma solução para a presente contenda, não basta concluir pela não tributação relacionada à saída dos produtos analisados, como constou do voto acima reproduzido. É imprescindível que se perquiria se possui a

recorrente direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI relacionado à entrada dos insumos adquiridos.

E, ao fazê-lo, entendo que não. Isso porque, como restou analisado de forma detida no voto acima reproduzido, a conclusão acima atingida, no sentido de que não incide IPI na saída dos impressos personalizados produzidos pela recorrente, decorre do entendimento de que o ato de fazer se sobrepõe ao ato de entregar em tal caso, transferindo ao município a competência para tributar em tal situação. Nesse contexto, deverá incidir exclusivamente o ISS em tais operações, não havendo que se falar em incidência de IPI.

Em outras palavras, nas situações em que o contribuinte, embora seja enquadrado como industrial, produza impressos personalizados e destinados a consumidor final, há de se concluir que este não se enquadra como contribuinte do IPI, mas apenas do ISS. Como consequência lógica, portanto, não faz jus ao usufruto dos créditos relacionados à aquisição dos insumos adquiridos para fins de concretização da prestação de serviços para a qual fora contratada.

No caso dos autos, o próprio contribuinte defende que não é contribuinte do IPI, mas apenas do ISS. Nessa ótica, penso que se apresenta contraditório com a sua própria tese o pedido de reconhecimento do direito ao ressarcimento do IPI dos créditos registrados na entrada dos insumos adquiridos. A meu ver, não faz sentido se entender que este seja contribuinte do IPI para fins de reconhecimento do crédito na entrada, e que não seja contribuinte para fins de tributação da saída.

Nesse contexto, ao se acatar a argumentação trazida pelo próprio contribuinte nos presentes autos, no sentido de que a sua saída seria não tributada, chega-se invariavelmente à conclusão de que inexistia direito ao ressarcimento do saldo credor acumulado de IPI relacionado à entrada dos insumos adquiridos.

Importante registrar, inclusive, que, conforme se pode aferir da apuração de IPI constante do livro de registros de IPI acostado aos presentes autos, todas as saídas realizadas pelo contribuinte no presente caso estão relacionadas a impressos gráficos personalizados, em relação aos quais, segundo ela mesma defende, não incide IPI, mas apenas ISS. Nesse contexto, como consectuário lógico, inexistente direito ao ressarcimento pleiteado.

Não é demais mencionar, outrossim, que a conclusão a que o Conselheiro Leonardo Branco chegou no voto acima colacionado, proferido no Acórdão nº 3401-003.806, é diversa da aqui apresentada possivelmente porque, naqueles autos, se estava diante da análise de auto de infração, e não de pedido de ressarcimento do saldo credor do IPI registrado quando da entrada dos insumos adquiridos, como no presente caso. Tanto que, naqueles autos, a análise se restringiu à incidência ou não do IPI quando da saída dos produtos analisados, não tendo sido analisado naquela oportunidade o direito ao creditamento do IPI na entrada dos insumos aplicados na produção desses mesmos bens.

Sendo assim, é com base nas razões supra expendidas, portanto, que entendo que, ainda que proceda a argumentação apresentada pelo contribuinte quanto à não incidência do IPI no caso das saídas dos calendários personalizados objeto desta lide, e que se retorne ao *status quo* anterior à reconstituição da escrita fiscal da contribuinte, excluindo tais operações da

incidência do IPI, não há como se reconhecer o direito ao ressarcimento do saldo credor pretendido, justamente em razão de o recorrente não se configurar como contribuinte de IPI.

Nesse contexto, entendo que não assiste razão ao contribuinte quanto ao pedido de ressarcimento apresentado, devendo ser mantida a não homologação da compensação a ele vinculada.

Contudo, em sessão de julgamento realizada, os conselheiros Marcos Roberto da Silva (Presidente) e Luis Felipe Reche, que compõem esta turma de julgamento, entenderam por, neste ponto, acompanhar o voto apresentado pelas conclusões. Isso porque, em que pese concordarem com a negativa ao pedido de ressarcimento apresentado, o fizeram por razão diversa, em linha com o que constou do acórdão proferido pela DRJ.

Logo, considerando a aplicação do voto de qualidade ao caso em testilha, em decorrência do disposto na Portaria do Ministério da Economia nº 260 de 1º de julho de 2020, visto que se está diante de pedido de ressarcimento, em observância ao disposto no §8º do art. 63 do Regimento Interno do CARF, transcrevo a seguir as razões postas na decisão recorrida, as quais restaram acolhidas pelo voto de qualidade:

9. No que pertine ao mérito do litígio, a redução do valor pretendido decorreria, no entender da fiscalização, da falta de recolhimento do IP I incidente sobre saídas de produtos industrializados do estabelecimento do contribuinte, que, por seu turno, sustenta que tais operações se submeteriam à tributação exclusiva do ISS, visto que o serviço que prestou estaria inserido dentre as hipóteses previstas em lista anexa ao Decreto-lei n.º 406, de 1968, que elenca os que se submetem apenas à incidência deste imposto municipal, em razão do disposto no §1º do art. 8º do mesmo diploma.

10. Em que pese a tese sustentada pelo contribuinte parecer alicerçada em boa doutrina e jurisprudência, que inclui, ademais, entendimento consolidado em ementas do 2º Conselho de Contribuintes - todas aqui não vinculantes, em vista da falta de ato normativo que lhes atribua tal efeito não lhe assiste razão.

11. Primeiro, é de se destacar que a operação efetuada pelo contribuinte se qualifica, sim, como de industrialização, porquanto incluída no seu campo de abrangência, a teor do art. 4º do Decreto n.º 4.544, de 2002 (Regulamento do IP I - RIPI/2002), e não incidente, na hipótese, a situação prevista no inciso V do seu art. 5º, a qual estabelece que “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” se encontra fora do campo de incidência do IPI.

12. Com efeito, não se trata de produto (no caso, calendários) fabricado em residência (lugar da morada; casa ou lugar onde se reside ou habita) ou em oficina (lugar onde se exerce um ofício, uma profissão), expressões não aplicáveis ao estabelecimento industrial do contribuinte, tampouco preponderante o trabalho profissional nele exercido, pois o que o legislador visou excluir foram aquelas atividades para as quais o contributo do esforço humano fosse mais importante do que o que advém da utilização de máquinas ou aparelhos, tais como o artesanato, o artista ou o pequeno artífice - que, a depender da regra geral, se enquadrariam no campo de incidência do IP I, pois transformam, beneficiam, montam, acondicionam ou reacondicionam, renovam ou recondicionam os insumos que utilizam figuras que em nada se comparam com o estabelecimento industrial do contribuinte.

13. Pois bem. Constatado que o inciso V do art. 5º do RIPI/2002 não lhe socorre, passemos à análise do que previsto no §1º do art. 8º do Decreto-lei n.º 406, de 1968 - na sua redação original, pois que revogado pela Lei Complementar n.º 116, de

31/07/2003 o qual sujeitava os serviços incluídos na lista a ele anexada apenas à incidência do imposto municipal. Com fundamento em tal dispositivo, entendem alguns haveria óbice legal à cobrança do IP I na mesma operação.

14. Ora, insta observar, de pronto, que não se está exigindo IP I sobre serviços, vez que sobre tais operações somente incidem ISS e ICMS, de forma que o dispositivo tão-só afasta a concomitante incidência deste último.

15. Por seu turno, o IPI, é cediço, incide sobre operação de industrialização, não sobre a prestação de serviços, de modo que os campos de incidência de ambos os impostos são completamente diversos, não havendo como invadir competência alheia. Não há confundi-los, tanto assim que o Decreto-lei n.º 406, de 1968, destina-se a estabelecer, conforme a sua própria ementa esclarece, “normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza...” , pelo que a sua aplicação se restringe, destarte, apenas ao antigo ICM , hoje ICMS, e ao ISS municipal.

16. O que quero dizer é que aquilo que se pretende afastar com a fiel observância da norma insculpida no §1º do art. 8º do Decreto-lei n.º 406, de 1968, já se autorizava pela força mesma dos dispositivos que estabelecem as hipóteses de incidência do IPI e do ISS, não sendo necessário lançar mão do que nele regrado para obstar a incidência do imposto federal.

17. Vou mais além. Também a Súmula 156 do Egrégio STJ, com base na qual o contribuinte intenta afastar a exigência do IP I, em nada lhe serve, pois resultou de reiteradas decisões que entendiam incabível, por negativa de vigência ao §1º do art. 8º do Decreto-lei n.º 406/68 - daí o manejo do recurso especial (REsp) -, a concomitante cobrança do então ICM e do ISS. Para ilustrar, reproduzo as seguintes ementas de acórdãos prolatados nos REsp n.ºs 18992/SP, 33414/SP e 44892/SP, com base nos quais se formulou a dita súmula, na ordem aqui enunciada:

"TRIBUTÁRIO - ICM - SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRAFICA - FOTOLITOGRAFIA - EMBALAGENS - NÃO INCIDÊNCIA - D.L. N. 406/68, ART. 8.. PAR. I. - PRECEDENTES STJ

- A LEGISLAÇÃO NÃO FAZ DISTINÇÃO ENTRE OS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRAFICA, EM GERAL, DOS SERVIÇOS PERSONALIZADOS FEITOS POR ENCOMENDA.

- OS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRAFICA REALIZADOS SOB ENCOMENDA, NA ELABORAÇÃO DE EMBALAGENS, ESTÃO SUJEITOS AO ISS E NÃO AO ICM.

- RECURSO PROVIDO. ”

“TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRAFICA FEITOS POR ENCOMENDA. ISS DECRETO-LEI N. 406/68, ART. 8.. PAR. 1. INTERPRETAÇÃO.

I - OS IMPRESSOS ENCOMENDADOS E PERSONALIZADOS ADQUIRIDOS PARA CONSUMO DO PRÓPRIO ENCOMENDANTE, COMO ROTULOS, EMBALAGENS, ETIQUETAS, MUITO EMBORA INTEGRADOS AO PREÇO DO PRODUTO, ESTÃO SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO ISS E NÃO DO ICM. PRECEDENTES.

II - RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO. ”

"TRIBUTÁRIO. ICM. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRAFICA. EMBALAGENS.

- NA LINHA DE ITERATIVA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE, OS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA REALIZADOS SOB ENCOMENDA, NA ELABORAÇÃO DE EMBALAGENS, ESTÃO SUJEITOS AO ISS E NÃO AO ICM. ”

18. Assim sendo, a questão há de resolver-se, como já o dissemos, a partir de outros referenciais que não os utilizados pelo contribuinte, os quais, infelizmente, cabe ressaltar, também foram manejados pelo Egrégio 2º Conselho de Contribuintes para invalidar exigências - só aparentemente concomitantes - do IPI e do ISS.

19. Só aparentemente concomitantes, porque - repise-se mais um a vez - não se está exigindo o IPI sobre serviços, mas sobre operação de industrialização de determinado produto pelo contribuinte, por isso inaplicáveis, como demonstramos, a Súmula 156 do STJ e a regra preconizada no §1º do art. 8º do Decreto-lei nº 406/68.

20. Note-se que, a vingar semelhante tese jurídica, incabível também a exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ sobre a receita auferida na prestação dos serviços gráficos, visto que compõe a sua base de cálculo, o que sucede, inclusive, com a receita advinda da venda de produtos imunes a toda tributação, por força de dispositivo constitucional.

21. O entendimento sustentado pelo contribuinte, no meu entender, decorre de uma leitura por demais apressada do dispositivo e da jurisprudência aqui mencionados, sem considerar que integram um todo harmônico - o sistema tributário, a reclamar a construção de um a exegese que leve em conta as demais normas que o integram.

22. Correta, portanto, a fiscalização, que, ademais, se fundamentou em atos normativos plenamente vigentes e, inclusive, vinculantes ao deslinde do julgamento em sede administrativa.

Consequentemente, a ementa que integra o presente julgado também espelhará o entendimento constante da decisão recorrida, face à acolhida por parte dos referidos conselheiros.

## 2.2. Da atualização dos créditos escriturais com base na taxa SELIC

Quanto ao segundo fundamento, assim entendeu a DRJ:

Cumprir registrar, no que respeita à correção monetária, **que** a Lei nº 9.250, de 1995, estabeleceu a incidência de **juros equivalentes** à taxa Selic sobre o valor a ser restituído em espécie ou compensado, em face da **ocorrência** de pagamento indevido ou a maior, não alcançando, portanto, a hipótese de ressarcimento de créditos escriturais do IPI, que se trata de hipótese diversa, não se confundindo com restituição e compensação. Ressalte-se que a incidência de juros no caso em apreço foi expressamente afastada, em bora não precisasse sê-lo, através do §2º do art. 38 da IN SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002.

Ao analisar o caso, entendo que não assiste razão ao recorrente em sua pretensão recursal. Isso porque, como corretamente analisou o julgador de piso, a legislação prevê a aplicação da taxa SELIC tão somente para os casos de restituição ou compensação, não a admitindo para os casos de ressarcimento.

E, sobre o tema, o STJ sedimentou, por meio do julgamento do REsp nº 1035846/RS, submetido ao rito dos processos repetitivos, o entendimento de que a atualização pela taxa SELIC nos casos de pedido de ressarcimento deverá ser admitida tão somente nos casos em que houver oposição ilegítima por parte da fiscalização. Ademais, nos termos do que

dispõe a súmula CARF nº 154, de observância vinculante por parte deste Colegiado, esta atualização deverá ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte. A propósito, veja-se o teor da referida súmula:

**Súmula CARF nº 154**

Constatada a **oposição ilegítima** ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07.

Nesse contexto, entendo acertado o entendimento disposto na decisão recorrida, no sentido de que inexistente direito à atualização pela taxa SELIC dos créditos escriturais anteriormente à apresentação do pedido de ressarcimento apresentado, diante da ausência de previsão legal nesse sentido. Como visto, tal atualização possui respaldo na decisão proferida pela STJ e na súmula CARF acima reproduzida tão somente a partir do 361º dia após o protocolo do pedido de ressarcimento.

Sendo assim, considerando-se a conclusão posta no tópico imediatamente anterior no sentido de que inexistente direito ao ressarcimento almejado, não há que se falar em oposição ilegítima apta a justificar a incidência de atualização com base na taxa SELIC.

Diante desses fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao pleito do Recorrente neste particular.

### 2.3. Da denúncia espontânea

No que tange ao último fundamento apresentado pelo contribuinte, relacionado à impossibilidade de inclusão da multa de mora sobre os débitos indicados no pedido de compensação, em razão da configuração da denúncia espontânea, assim se manifestou a DRJ:

24. No concernente à exigência da multa de mora, como visto, todo o arrazoado do contribuinte direciona-se na tentativa de afastar a sua aplicação em razão do disposto no art. 138 do CTN e em decisão administrativa que referenciou, a qual, contudo, não condiciona o julgamento em sede administrativa, ante a inexistência de lei que lhes atribua eficácia normativa.

25. No Caso, a aplicação da **multa de mora encontra fundamento** no art. 61 da Lei nº 9.430/96, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997 ( *“Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso”*), norma jurídica que, como cediço, também não pode ter a sua validade apreciada pelas autoridades administrativas, competência atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário.

Neste particular, não me alinho ao entendimento acima reproduzido, constante da decisão recorrida. Isso porque, a meu ver, em que pese a disposição constante do art. 61 da Lei nº 9.430/96, é certo que tal previsão normativa não poderá ser aplicada nos casos em que restar

constatada a denúncia espontânea, sob pena de se incorrer em direta inobservância ao disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Como se vê, dito dispositivo legal fala em pagamento do tributo devido acrescido tão somente dos juros de mora, afastando-se em tal situação, portanto, o pagamento de multa de mora. Ademais, da redação do artigo supra transcrito, extrai-se que há duas condições para que a denúncia espontânea seja reconhecida: (i) que esta seja acompanhada do pagamento do tributo; (ii) que ela se dê antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Nessa ótica, a observância do disposto no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sem se perquirir se se está diante de hipótese de denúncia espontânea ou não poderá configurar ofensa direta ao disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional, norma que se reveste de hierarquia superior. Nesse contexto, entendo equivocadas as razões de decidir postas na decisão recorrida sobre este tema.

E, para fins de se realizar tal verificação, há de se observar, além do disposto no referido art. 138 do CTN, os critérios fixados pelo STJ ao julgar o REsp 1149022/SP, submetido ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, cuja aplicação deve ser observada necessariamente por este Conselho:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

**1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.**

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 86.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível,

independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional." 6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010) (Grifos apostos).

Ou seja, nos termos da decisão supra transcrita, a denúncia espontânea terá se configurado desde que o pagamento tenha sido realizado concomitantemente ou mesmo anteriormente à confissão quanto à existência do débito em questão, realizada por meio de DCTF. Nesse contexto, para tal fim, seria imprescindível se perquirir quando o contribuinte declarou tais débitos em DCTF, para se verificar se foi concomitantemente ou mesmo anteriormente ao pagamento realizado, casos em que deverá restar assegurado à mesma o afastamento da incidência da multa moratória.

De início, há de se interpretar, então, qual a extensão do termo "pagamento" para fins aplicação da denúncia espontânea. A compensação poderia ser considerada "pagamento" nos termos do disposto no art. 138 do CTN? Esta matéria, até hoje, encontra bastante discussão no CARF. No meu entendimento, o termo "pagamento" está disposto neste artigo em seu sentido lato, incluindo, portanto, a compensação, esta vista como forma de extinção do crédito tributário. Até porque, é possível verificar que o CTN adota a expressão "pagamento" em diversas ocasiões em seu sentido amplo, como sinônimo de adimplemento da obrigação.

Até porque, é cediço que, nos termos do que dispõe o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, a compensação efetuada opera efeitos extintivos do débito ali indicado de forma imediata, embora o faça sob condição resolutória de sua ulterior homologação. É o que se extrai do dispositivo a seguir transcrito:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação

de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

**§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.**

Veja-se que o parágrafo segundo acima dispõe que é no momento da declaração da compensação que se dá a extinção do crédito tributário, e não da sua homologação.

Este mesmo raciocínio é aplicado no que se refere à extinção do crédito tributário relativo aos lançamentos por homologação, em razão do disposto no § 1º do art. 150 do CTN, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

**§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.**

Observe-se que a redação dos referidos dispositivos legais adotam a mesma lógica, devendo ser considerada a data do pagamento antecipado como a data da extinção do crédito tributário, ainda que sujeita à condição resolutória de sua ulterior homologação.

A comparação entre ditos dispositivos legais já foi objeto de análise por parte do CARF em situações anteriores, como se denota da decisão a seguir colacionada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/1998

DECADÊNCIA. PRAZO 05 (CINCO) ANOS. ARTIGO 150, § 4º CTN. É de se aplicar para fins de contagem do prazo decadencial a regra preceituada no art. 150, § 4º, do CTN, vez que a compensação extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, conforme reza o art. 74, § 1º, da Lei 10.637/02, tal como o pagamento antecipado de tributos sujeitos a lançamento por homologação, que, de acordo com o art. 150, § 1º, do CTN extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. (Acórdão nº 9303-004.985).

Nesse contexto, para fins de se identificar se o pagamento se dera anteriormente ou concomitantemente à declaração daquele valor como devido, há de se observar a data em que a compensação tiver sido transmitida, pois é nesta data que o crédito tributário é considerado extinto, por força do disposto no § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

No mesmo sentido do que aqui se defende, cite-se o Acórdão 9101-003.687, abaixo transcrito:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

COMPENSACÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSACÃO.

A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.

Por oportuno, trago à colação a fundamentação constante do voto proferido naqueles autos, de relatoria do Conselheiro Luís Flávio Neto, a qual adoto desde já como razão de decidir, visto que em consonância com o meu entendimento sobre a matéria:

O presente caso exige que se compreenda a hipótese de incidência do art. 138 do CTN, especialmente quanto à exigência de extinção do crédito tributário por meio de “pagamento” ou de “compensação”.

O art. 138 do CTN possui a seguinte redação:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do **pagamento** do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O núcleo da presente discussão consiste em saber se o termo “pagamento”, adotado pelo art. 138 do CTN (acima sublinhado), tem o sentido restritíssimo de “quitação em dinheiro” ou se contempla acepção mais ampla de *adimplemento*, abarcando, no caso, a compensação tributária.

De início, é necessário observar que o legislador nem sempre utiliza o vocábulo “pagamento” no sentido de *quitação em dinheiro*, valendo-se deste em sua acepção mais ampla de *adimplemento*. É o que se verifica em variados exemplos colhidos tanto de leis ordinárias como de leis complementares, conforme se passa a analisar antes de adentrar ao mérito em si do art. 138 do CTN.

Primeiramente, note-se a redação do art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Note-se que o CTN utilizou a dicção “antecipar o pagamento” no sentido de *antecipar o adimplemento sem prévio exame da autoridade administrativa*. Não há dúvidas que o contribuinte, mediante declaração e compensação regularmente levadas a termo, irá consumir o típico “lançamento por homologação” tutelado pelo art. 150 do CTN.

Nesse sentido, merecem destaque os seguintes julgados, proferidos pela Primeira e Segunda Turma do STJ, que consideram indiferente o *adimplemento* dar-se mediante *pagamento em dinheiro* ou *compensação tributária* para a incidência do art. 150 do CTN:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ART. 74 DA LEI 9.430/96. MODIFICAÇÕES LEGISLATIVAS: LEI 10.637/02 E LEI 10.833/03. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NOV/1998. INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO DA COMPENSAÇÃO. MAI/05. TRANSCURSO DE

PRAZO SUPERIOR AO QUINQUÊNIO LEGAL. ART. 150, §4º, DO CTN. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PAGAMENTO ANTECIPADO.

1. No caso concreto, o crédito tributário foi constituído na data do protocolo do pedido de compensação (10/11/1998), por força do §4º do art. 74 da Lei n. 9.430/96. Logo, como até maio de 2005, a Administração não havia se manifestado sobre o referido pleito, ocorreu a homologação tácita prevista no §4º do art. 150 do CTN.

2. Recurso especial provido. (STJ, REsp 1320994/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/10/2014, DJe 22/10/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. 1. O prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Precedentes: AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.238.000/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, SEGUNDA TURMA, DJe 29/06/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1318020/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2013, DJe 27/08/2013)

Prosseguindo a análise ora empreendida, verifica-se que o mesmo se verifica, por exemplo, em relação ao art. 9º, § 2º, da Lei n. 9.532/97. Esse enunciado prescritivo estabelece, em seu caput, que, “à opção da pessoa jurídica, o saldo do lucro inflacionário acumulado, existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, poderá ser considerado realizado integralmente e tributado à alíquota de dez por cento”. Para que essa opção fosse exercida, o legislador requereu a sua manifestação mediante o *adimplemento do tributo correspondente, em quota única*. Não há sinais de que o legislador procurou se referir a *quitação em dinheiro*, mas sim às hipóteses que legitimamente conduzam ao *adimplemento* da obrigação, como é o caso da *compensação*.

Esse foi precisamente o entendimento adotado por esta 1ª Turma da CSRF, em julgamento recente sobre o tema:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário:

2003, 2004

SALDO ACUMULADO DE LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO INTEGRAL EM COTA ÚNICA. COMPENSAÇÃO.

À opção da pessoa jurídica, o saldo do lucro inflacionário acumulado, existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, poderia ser considerado realizado integralmente e tributado à alíquota de dez por cento (Lei n. 9.532/1997, art. 9º). Exercício da opção mediante o adimplemento do valor correspondente. A regular compensação, assim como a regular quitação em dinheiro, era meio hábil para o exercício da opção.

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF n. 10

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização. (CSRF, 9101002.352, 14/06/2016)

Adentrando no mérito do presente recurso, verifica-se que, tal como se dá com os outros dispositivos citados, incluindo o art. 150 do CTN, embora o art. 138 do CTN, textualmente adote o termo “*pagamento*”, não procura restringir o instituto da denúncia espontânea às hipóteses de *quitação em dinheiro*, requerendo o *adimplemento* em sentido amplo, o que inclui a *compensação tributária*.

A Nota Técnica n. 1 COSIT, de 18.01.2012, posteriormente cancelada pela Nota Técnica no 1 COSIT, de 12.06.2012, chegou a reconhecer de ofício, com o propósito de colocar fim aos litígios sobre a matéria, o sentido amplo de “pagamento”, para abranger hipóteses de adimplemento como a “compensação”, *in verbis*:

**“18. Com relação à aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem; ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea.**

18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.

18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.

18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras h e i do item 3 desta Nota Técnica:

a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplicasse o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN”

O entendimento esposado pela Nota Técnica n. 1 COSIT, de 18.01.2012 não merece reparo.

Vale observar que a compensação efetuada pelo contribuinte possui efeito de pagamento, sob condição resolutória. Significa dizer que, se porventura a compensação não vier a ser homologada, perderá a eficácia a denúncia espontânea, com a exigência do débito tributário com a multa.

Não obstante tratar-se de matéria controversa, seja neste Conselho ou no e. STJ, é importante observar as decisões deste Tribunal que se alinham ao entendimento que acolho no presente voto. A Primeira e a Segunda Turma do STJ apresentam precedentes em que aplicam a norma do art. 138 do CTN de forma que o termo “pagamento” assumam a acepção de “*adimplemento*”. Conforme a interpretação levada a termo nos julgados a seguir, há denúncia espontânea mediante o *adimplemento* integral do débito tributário antes da ação fiscal, independentemente deste se dar mediante *pagamento em dinheiro* ou *compensação*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO.

TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.

1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.

**2. Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação.** Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.

3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos. (STJ, EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, **julgado em 20/08/2015, DJe 11/09/2015**)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.

1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil.

**2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.**

3. Agravo regimental improvido. (STJ, AgRg no REsp 1136372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 18/05/2010,

O mesmo entendimento tem sido adotado por este Tribunal administrativo, como se observa desta recente decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO DECLARADO. DCOMP. COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA CARACTERIZADA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. STJ. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO NO CARF Extinto, por meio de Declaração de Compensação homologada, Crédito tributário antes não declarado à administração tributária, resta caracterizada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, com exclusão da multa de mora segundo interpretação do Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos, de aplicação obrigatória no âmbito do CARF. (Acórdão 3401002.706, Sessão de 21/08/2014)

Nesse cenário, a norma do art. 138 do CTN não se aplica apenas às hipóteses de *pagamento em dinheiro*; a norma de denúncia espontânea incide igualmente em face de outras hipóteses em que haja equivalente *adimplemento*, como é o caso da regular compensação tributária. Não se trata de interpretação ampliativa ou restritiva, mas de reconhecimento do âmbito de incidência prescrito pelo legislador. Não há que se falar, por conseguinte, em ofensa ao art. 111 do CTN.

Por todo o exposto, voto por conhecer e DAR PROVIMENTO ao recurso especial.

Sendo assim, nos casos em que a DCOMP for transmitida concomitantemente ou mesmo anteriormente à declaração da existência do débito por meio de DCTF, a multa moratória passaria a ser devida tão somente na hipótese de não homologação da DCOMP.

E é esta justamente a hipótese objeto dos presentes autos. Considerando-se que a DCOMP transmitida não será homologada, em razão do indeferimento do pedido de ressarcimento pleiteado, como analisado em tópico anterior, ainda que se entenda que a DCOMP configura pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea, a sua posterior não homologação retira desta declaração tal característica, passando a ser devida a multa moratória aplicada. Neste particular, portanto, o direito tampouco socorre a recorrente.

Cumpre registrar, outrossim, em atendimento ao disposto no §8º do art. 63 do RICARF, que também neste ponto os Conselheiros Marcos Roberto da Silva (Presidente) e Luis Felipe Reche entenderam por acompanhar o voto apresentado tão somente pelas conclusões. Na visão desses Conselheiros, portanto, apenas o pagamento *strictu sensu* poderia ser considerado para fins de reconhecimento da denúncia espontânea, não sendo possível tal reconhecimento nos casos em que a extinção do crédito tributário tivesse se dado em decorrência da homologação de compensação apresentada. Porém, ainda que por razões distintas, chega-se invariavelmente à conclusão de que não restou configurada a denúncia espontânea no caso concreto sob análise.

### **Da conclusão**

Voto, portanto, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no presente caso, mantendo o indeferimento quando ao pedido de ressarcimento apresentado e a consequente não homologação da compensação apresentada, o que faço com fulcro nas razões supra expendidas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões