Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10480.720065/2007-58

Processo nº	10480.720065/2007-58
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3302-013.238 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	22 de março de 2023
Recorrente	INTERNACIONAL GRÁFICA E EDITORA LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

IPI. NÃO INCIDÊNCIA. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PREPONDERÂNCIA DOS SERVIÇOS. LANÇAMENTO. DESCABIMENTO.

Nos casos em que a atividade empresarial se constitui em uma obrigação de fazer, personalizada, para uso próprio do encomendante, o que prepondera é o serviço e não a indústria, e, como tal, está realizada a hipótese de incidência do ISS, que grava os serviços, e não há lugar para estar concomitantemente gravada pela incidência do IPI pelo fato de ter havido "transformação", pois que esta, no caso, é da essência (atividade-meio) do próprio serviço (atividade-fim).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário apenas para afastar as saídas de serviços de composição gráfica do campo de incidência do IPI, eis que sujeitos exclusivamente ao ISS.

(documento assinado digitalmente)

Fábio Martins de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, João José Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Fabio Martins de Oliveira (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da Resolução 3302-001.716:

Trata-se de Declaração de Compensação (DCOMP) nº 21719.08626.101006.1.3.01-1919 (fls. 3/22), com o saldo credor acumulado de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), apurado no 3º trimestre de 2006, no valor de R$ 44.295,25.

De acordo com o Termo de Informação Fiscal (fls. 63/78), a fiscalização realizou a reconstituição da escrita fiscal da contribuinte, conforme planilha às fls. 54/55, em virtude de cronologia incorreta na escrituração fiscal, créditos indevidos e falta de destaque do IPI, concluindo-se que no período objeto deste processo a contribuinte apenas dispunha de saldo credor acumulado no valor de R$ R$ 26.336,77.

Os créditos glosados se referem a aquisições de "blanqueta" e "limpador de rolos", em vista destes não se enquadrarem no conceito de matéria prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), não integrando o novo produto em fabricação, nem se desgastando em contato direto com este. Referidas glosas encontram-se detalhadas na "Planilha de Créditos Glosados" (fl. 53).

Identificou-se falta de destaque do IPI em diversas notas fiscais de saída, embora constassem classificações fiscais sujeitas a alíquotas positivas. A fim de esclarecer tal falha, a contribuinte foi intimada a apresentar justificativas. Em reposta, alegou-se erro de classificação, apresentando a tabela abaixo, acompanhada de amostras dos produtos (as amostras encontram-se acostadas ao Processo nº 19647.001895/2007-18, referente ao auto de infração por falta de destaque do IPI).

Após análise individual dos referidos produtos, com base nas regras de classificação fiscal vigente, a fiscalização classificou os produtos na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) da seguinte forma:

Produto: Rótulo

Assiste razão à contribuinte. Todavia, a reclassificação não traz qualquer repercussão em termos de crédito tributário, haja vista que permanece com alíquota zero.

Produto: Imagem Adesiva

Classificação Fiscal: 3919.90.00, com alíquota de 15%.

Produto: Notas Fiscais

Classificação Fiscal: 4820.90.00, com alíquota de 15%. Além das notas fiscais, incluem-se nessa posição, no código 4820.10.00, blocos de notas de qualquer natureza, blocos de encomendas, blocos de recibos, blocos de papel de cartas, blocos de apontamentos, etc, os quais foram identificados nos dados fornecidos em meio magnético, cuja alíquota do IPI é de 15% para o período.

Produto: Pastas Personal

Classificação Fiscal: 4820.90.00, com alíquota de 15%. Ressalte-se que a classificação sugerida pela contribuinte inexiste na TIPI.

Produto: Envelope

Classificação Fiscal: 4817.10.00, com alíquota de 5%.

Está correta a reclassificação efetuada pelo contribuinte no código 4817.10.00. Porém, inexiste alíquota zero para o período analisado, visto que o Decreto nº 4.396, de 2002, com vigência a partir de 1º de outubro de 2002, alterou a alíquota para 5% (até então era de 15%).

Original

Produto: Mala Direta

Assiste razão à contribuinte na reclassificação e na atribuição de alíquota zero.

Determinadas as classificações fiscais, efetuou-se a apuração do IPI do respectivo período a partir de dados obtidos em meio magnético, cujos cálculos se encontram demonstrados na "Planilha Demonstrativa de Apuração do IPI" (fls. 42/52).

Em despacho decisório (fl. 84), que aprova o Termo de Informação Fiscal, a Delegacia da Receita Federal do Brasil no Recife/PE homologou parcialmente as compensações dos débitos da DCOMP nº 21719.08626.101006.1.3.01-1919 e determinou a cobrança imediata do saldo do débito não homologado no montante de R$ 17.958,48.

Devidamente cientificada em 19/01/2009, a contribuinte apresenta manifestação de inconformidade (fls. 98/116), em 18/02/2009, contendo sinteticamente as alegações a seguir.

Questiona as glosas de créditos referentes às aquisições de "blanqueta" e "limpador de rolos", em vista de que seriam itens consumidos no processo industrial, se enquadrando no art. 164, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2002).

Argumenta que a "blanqueta", conforme informado pela contribuinte e transcrito no Termo de Informação Fiscal, é um item consumível imprescindível para uma impressora off-set, responsável pela transferência da tinta ao produto gráfico, razão pela qual não haveria como negar seu desgaste em contato com o produto.

Outrossim, também não há razão para indeferir o crédito estribado na aquisição de "limpador de rolos", posto que, como informou a interessada e consta do Termo de Informação Fiscal, a limpeza efetuada por este produto químico ocorre durante o processo de impressão, para a retirada do excesso de tinta que se acumula na rolaria das impressoras offset.

Destaca que o fato de os produtos serem consumidos lentamente no processo de industrialização não se presta para descaracterizá-los como produtos intermediários.

Alega que há de prevalecer a classificação fiscal apontada pela manifestante por intermédio de uma tabela, a qual redundou na adoção da alíquota zero para os produtos imagem adesiva, notas fiscais, pastas personalizadas e envelope.

Nesse sentido, argumenta que as notas fiscais e blocos estão enquadrados na posição 4820.40.00, pois não há outra opção senão classificá-los como "formulários contínuos com dizeres impressos".

As pastas personalizadas possuíam classificação 4920.10.00 (subposição atualmente inexistente), com alíquota zero.

Já os envelopes impressos pela contribuinte, por possuírem "dizeres impressos", isto é, por serem timbrados, enquadrar-se-iam na subposição 4817.10.00, com alíquota zero para a época e não de 5% como indicado pela fiscalização.

Sustenta que o exame da classificação fiscal dos produtos em discussão demanda a produção de prova pericial, razão pela qual formula quesitos a serem submetidos à perícia, conforme descrito à fl. 105, e apresenta a Sra. Sandra Gláucia Teixeira Bonifácio, CPF nº 004.987.345-87, gerente administrativo, como sua assistente na prova pericial requerida.

Defende a não incidência do IPI sobre a produção gráfica, submetida exclusivamente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Por outro

Original

lado, menciona que, conforme a regra de não cumulatividade do IPI, a não tributação na operação de saída não obsta o crédito de IPI referente à entrada.

A industrialização desenvolvida, ou seja, serviço gráfico sob encomenda, em conformidade com a lista de serviços anexa tanto ao Decreto-Lei nº 406, de 1968, como à Lei Complementar nº 116, 2003, está arrolada como hipótese de incidência do ISS. Relaciona as atividades constantes da referida lista, quais sejam: composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia.

Sustenta que, uma vez se encontrando o serviço na aduzida lista, afastada está a incidência de qualquer outro imposto, inclusive do IPI, conforme art. 8º , § 1º, do Decreto-Lei nº 406, de 1968. Entendimento este sedimentado nas súmulas nº 156 do Superior Tribunal de Justiça e nº 143 do Tribunal Federal de Recursos.

Colaciona doutrina e jurisprudências judicial e administrativa para embasar sua tese.

Por fim, pede a parcial reforma do despacho decisório, para o fim de conferir em sua plenitude o crédito originalmente postulado.

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. DENEGAÇÃO.

É vedado o ressarcimento do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do IPI.

Não se conformando com a decisão recorrida, a Recorrente interpôs recurso voluntário, alegando: (i) inexistir litispendência, uma vez o pedido de ressarcimento é anterior a lavratura do Auto de Infração; (ii) do consectário jurídico diverso, caso litispendência houve; (iii) da existência de direito creditório diante da escorreita classificação fiscal na TIPI; (iv) da irrelevância da reclassificação fiscal diante da não incidência da IPI na operação da saída.

Nos termos da referida resolução, o processo foi convertido em diligência para se apurar o reflexo da decisão definitiva proferida no PA 19647.015258/2007-18, posto existir matérias conexas entre as ações.

Nos termos da Intimação Fiscal, a unidade de origem apresentou seu posicionamento. Ato contínuo, a Recorrente apresentou sua manifestou, onde pleiteia a nulidade do posicionamento prestado pela unidade de origem e o retorno do processo para ser realizada nova diligência e, subsidiariamente pede a reversão da glosa em relação ao crédito apurado na aquisição dos insumos, dado que a não tributação do IPI na operação de saída não obsta o uso do crédito desse mesmo imposto referente à operação de entrada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

Original

I – Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo, posto que protocolado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no normativo aplicável ao presente caso.

II – Do Pedido de nulidade do resultado da Diligência

Em linhas, a Recorrente pleiteia a nulidade por preterição do direito de defesa, da informações prestadas pela fiscalização no cumprimento da resolução determinada por este Conselho e o retorno dos autos a unidade de origem para realização de nova diligência para apurar o reflexo da decisão proferida no PA 19647.015258/2007-18 com o presente caso.

Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, não vejo como acolher seu pleito quanto nulidade das informações fiscais prestadas pela unidade origem, tampouco em relação ao pedido de nova diligência.

A uma, porque não houve preterição no direito de defesa passível acarretar nulidade do ato administrativo, posto que a Recorrente foi intimada do resultado da diligência e apresentou sua manifestação.

A duas, porque a discordância com o resultado da diligência não é causa de incidência de nenhuma das hipóteses de nulidade prevista no artigo 59, do Decreto nº 70.235/72.

E a última, porque a fiscalização cumpriu o quanto restou determinado da Resolução. Explico.

Como já devidamente citado, o presente feito refere-se a glosas de créditos nas aquisições de insumos objeto do Pedido de Ressarcimento (PER), relativo a saldo credor acumulado de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), apurado no 3º trimestre de 2006, no valor de R$ 44.295,25. Concomitantemente, a fiscalização ao analisar os documentos fornecidos pela contribuinte, constatou a falta de destaque do IPI em diversas notas fiscais de saída por erro de classificação dos produtos e fez a reconstituição da escrita fiscal, considerando tanto o crédito na aquisição, quanto o débito na saída dos produtos, realizando, assim, o lançamento para cobrança dos débitos apurados, objeto do PA 19647.015258/2007-18.

Contudo, o que importa para o presente processo é tão e somente o resultado do que foi julgado naquele processo em relação ao crédito apurado nas aquisições dos insumos denominados *"blanqueta" e "limpador de rolos*", posto que a glosa refere-se única e exclusivamente ao crédito, sendo que os efeitos das questões quanto a reclassificação dos produtos e não incidência do IPI nas operações de saídas das mercadorias deverá ser observada pela fiscalização na execução daquele acórdão.

Desta forma, agiu corretamente a fiscalização ao pronunciar-se sobre a inexistência de reflexo daquele processo ao presente caso, ensejando, assim, o afastamento dos pedidos realizados pela Recorrente.

III – Da Reclassificação Fiscal do Produtos Vendidos e da Não Incidência do IPI nas referidas operações

Conforme exposto anteriormente, os efeitos das questões quanto a reclassificação dos produtos e não incidência do IPI nas operações de saídas das mercadorias deverá ser observada pela fiscalização na execução do acórdão proferido no PA 19647.015258/2007-18.

Contudo, como houve também análise das referidas matérias no presente caso, faz imperioso consignar o resultado definitivo daquela processo, justamente para evitar decisões conflitantes que possa acarretar prejuízos as partes.

Original

Pois bem. Em relação a classificação fiscal, restou consignado no acórdão proferido no PA 19647.015258/2007-18 que reclassificação fiscal feita pela unidade de origem foi confirmada pela DRJ sem insurgência por parte do contribuinte.

Assim, adoto as razões de decidir da decisão recorrida deste processo para manter a reclassificação feita pela unidade de origem.

No que tange a não incidência do IPI nas operações de venda, adoto a decisão proferida no PA 19647.015258/2007-18 para conferir ao contribuinte o direito de não sofrer a incidência do referido tributo:

> *II. Conflito de incidência tributária do ISS e IPI sobre Impressos Personalizados e Sob Encomenda:*
>
> *No que diz respeito a essa temática, sabidamente "espinhosa" em sede de tributação no Brasil, por comungar do entendimento exarado pelo Ilustre Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D´Eça, por ocasião do julgamento do Processo nº 10425.720038/200669, transcrevo a íntegra de seu entendimento:*
>
> *"Como é elementarmente sabido, coerente com os princípios que informam a estrutura do Estado Federal, a Constituição brasileira estabeleceu um sistema de discriminação de competências tributárias, presidido pelos princípios da "privatividade", "rigidez", "segregação" e "incomunicabilidade das diferentes áreas" em que estão distribuídas tais competências, através do qual se enumeram taxativamente quais os tributos cuja instituição é autorizada a cada ente federado, definindo-os em função de campos de imposição delimitados pela referência aos fatos econômicos que os caracterizam, de tal forma que a competência tributária dos entes federados só pode ser exercida em relação aos tributos autorizados, nos estritos limites (materiais e territoriais) dos respectivos campos de imposição, na forma e nas condições autorizadas pela Constituição, vigorando a parêmia de que é proibido o que não é expressamente autorizado ("prohibita intelliguntur quo non permissum").*
>
> *Como também é curial e esclarece Amílcar de Araújo Falcão, da atribuição da competência tributária privativa, necessariamente provém uma "dúplice decorrência". "Em primeiro lugar, a atribuição de competência privativa tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado imposto. Em segundo lugar, da atribuição de competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação: tanto equivale a dizer, se pudermos usar tais expressões, que a competência privativa é oponível erga omnes, no sentido de que o é por seu titular ou por terceiros contra quaisquer outras unidades federadas não contempladas na outorga." (cf. Amílcar de Araújo FALCÃO, in "Sistema Tributário Brasileiro Discriminação de Rendas", Edições Financeiras S/A, 1ª Ed., 1965, pág. 38).*
>
> *Fixadas estas elementares premissas decorrentes do sistema tributário adotado, já de início verifica-se que ao interpretar a discriminação constitucional de competências tributárias, tanto a Suprema Corte como o Superior Tribunal de Justiça, há muito já assentaram unissonamente que a atividade de composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia se insere na competência tributária privativa dos Municípios (CF/88, art. 156, inc. III) para tributar os serviços composição gráfica, expressamente previstos na lista de serviços definidos em Lei Complementar (cf. item 77 da lista anexa ao DL nº 406/68; item 77 da lista anexa à LC nº 56/87; item 13.05 da lista anexa à LC nº 116/03), que "é taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, (...), embora comportem*

Original

interpretação ampla os seus tópicos". (cf. Ac. da 2ª Turma do STF no RE nº 361.829RJ, em sessão de 13/12/05, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, publ. in DJU de 24/02/06, pág. 51, EMENT VOL0222203 PP00593 e in LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, p.240257).

Na mesma ordem de idéias, já na vigência da Constituição de 1988, a Súmula 156 do STJ sedimentou o 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" (cf. Súmula 156 da 1ª SEÇÃO do STJ, em sessão de 22/03/96, DJU de 15/04/96 p. 11631, in RSTJ vol. 86/135 e in RT vol. 726/168).

Corroborando esse entendimento, verifica-se que ao definir o campo de incidência do IPI, o próprio RIPI/02, no § único do art. 2º (art. 2º, § único do RIPI/98) explicita que:

"Art. 2º(..)

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

Por seu turno, verifica-se que na aplicação destes preceitos de inegável juridicidade e sob invocação do mesmo fundamento (competência privativa Municipal para tributar os serviços composição gráfica), é torrencial e indiscrepante a Jurisprudência Judicial da Suprema Corte e do STJ, proclamando a não incidência ou exclusão da tributação do ICMS e do IPI sobre a referida atividade, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

"ISS. SERVIÇO GRÁFICO POR ENCOMENDA E PERSONALIZADO. Utilização em produtos vendidos a terceiros. a feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos mercadorias, sob encomenda e personalizadamente, e atividade de empresa gráfica sujeita ao ISS, o que não se desfigura por utilizá-los o cliente e encomendante na embalagem de produtos por ele fabricados e vendidos a terceiro. Recurso extraordinário conhecido e provido." (cf. AC da 1ª Turma do STF no RE 111566SP, em sessão de 25/11/86, Rel. Min. RAFAEL MAYER Publicação, publ. In DJU de 12/12/86, pág. 24667 EMENT VOL0144503, pág. 383)

"TRABALHOS GRÁFICOS PERSONALIZADOS E REALIZADOS MEDIANTE ENCOMENDA. A circunstancia de serem utilizados, pelo cliente, na embalagem de produtos de sua fabricação, vendidos a terceiros, não desfigura a sujeição da atividade da empresa gráfica ao imposto sobre serviços. precedente do Supremo Tribunal: RE106.069, (RTJ115/ 1.419). Recurso Extraordinário provido para restaurar a sentença que acolheu os embargos a execução fiscal." (cf. AC. da 1ª Turma do STF no RE nº 110.944SP, em sessão de 30/09/86, REl. Min. Octavio Gallotti, publ. in DJU de 24/10/86, pág 20326, EMENT VOL0143805, pág. 1001)

RECURSO ESPECIAL ALÍNEAS "A" E "C" TRIBUTÁRIO MANDADO DE SEGURANÇA PRELIMINAR DE PERDA DE OBJETO DA IMPETRAÇÃO IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DE OFÍCIO DA QUESTÃO CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS E DE CRÉDITO SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA SUJEITO UNICAMENTE AO ISS VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO § 1º DO ARTIGO 8º DO DECRETOLEI N. 406/68 SÚMULA N. 156 DO STJ.

(...)

Original

A elaboração dos cartões com as características requeridas pelo destinatário, que é aquele que encomenda o serviço, tais como a logomarca, a cor, eventuais dados e símbolos, indica de pronto a prestação de um serviço de composição gráfica, enquadrado no item 77 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68. Há, portanto, nítida violação ao disposto no § 1º do artigo 8º do Decreto-Lei n. 406/68, uma vez que a hipótese dos autos configura prestação de serviços de composição gráfica personalizados, sujeitos apenas à incidência do ISS (Súmulas ns. 156/STJ e 143 do extinto TFR).

Considerada a circunstância de se tratar de serviço personalizado, destinados os cartões, de pronto, ao consumidor final, que neles inserirá os dados pertinentes e não raro sigilosos, conclui-se que a atividade não é fato gerador do IPI.

Tanto isso é exato que, se forem embaralhadas as entregas, com a troca de destinatários, um estabelecimento não poderá servir-se da encomenda de outro, que veio ter a suas mãos por mero acaso ou acidente de percurso.

Dissídio jurisprudencial configurado quanto ao mérito.

Recurso especial provido. (cf. AC. da 2ª Turma do STJ no REsp nº 437.324RS, REg. nº 2002/00548208, em sessão de 19/08/03, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, publ. in DJU de 22/09/03 p. 295RT vol. 821 p. 191)

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ARTIGO 544 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. SERVIÇO GRÁFICO PERSONALIZADO E POR ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DO ISS. SÚMULA 156/STJ.

1. O ICMS não incide sobre serviços de composição gráfica, a teor da Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça, que preceitua: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS."

2. Outrossim, é cediço no STJ que a incidência do ISS ocorre ainda que os serviços de composição gráfica não sejam personalizados ou não sejam exclusivamente para uso de encomendas (REsp 788.235/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 15.12.2005, DJ 20.02.2006; AgRg no REsp 621.191/MG, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 04.11.2004, DJ 06.12.2004; e REsp 327.504/SP, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 06.11.2001, DJ 25.02.2002).

3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 1.092.206/SP, sujeito ao regime dos "recursos repetitivos", reafirmou o entendimento de que não incide ICMS sobre os serviços de composição gráfica. Isto porque: "As operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05). Conseqüentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS), Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias,está sujeita, apenas, ao ISS." Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção."

4. Agravo regimental desprovido. (cf.Ac. da 1ª Turma do STJ no AgRg no Ag nº 1071523SP Reg. nº 2008/01441541, em sessão de 18/08/09, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 14/09/09)

Original

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPI. CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS E DE CRÉDITO. NÃOINCIDÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 156/STJ.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que em casos como o dos autos, de empresa que produz cartões magnéticos personalizados, não há incidência de IPI. Aplicação, in casu, da Súmula 156/STJ: "a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS."

2. Agravo Regimental não provido." (cf. AC. da 2ª Turma do STJ no AgRg nº REsp 966184RJ, Reg. nº 2007/01571231, em sessão de 03/04/08, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, publ. in DJU de 19/12/08

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO E IMPRESSÃO GRÁFICAS. CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS E DE CRÉDITO INCIDÊNCIA EXCLUSIVA DO ISS. NÃOINCIDÊNCIA DO IPI. CONCEITO DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO. MATÉRIA DE ÍNDOLE EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL VIOLAÇÃO DOS ARTS. 96 E 100 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF.

1. O conceito de produto industrializado é pressuposto pela Constituição Federal que, como de sabença, utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, pelo que implícita a norma do art. 110 do CTN, que interdita a alteração da categorização dos institutos.

2. Consectariamente, qualificar como produto industrializado aquele que não ostenta essa categoria jurídica implica em violação bifronte ao preceito constitucional, porquanto o texto maior a utiliza não só no sentido próprio, como também o faz para o fim de repartição tributáriaconstitucional.

3. Sob esse enfoque, é impositiva a regra do artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, verbis:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I Importação de produtos estrangeiros; II exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III renda e proventos de qualquer natureza; IV produtos industrializados;

(...)."

4. Deveras, a conceituação de produto industrializado encartasse na mesma competência que restou exercida pela Corte Suprema na análise prejudicial dos conceitos de faturamento e administradores e autônomos para os fins de aferir hipóteses de incidência, mercê de a discussão travar-se em torno da legislação infraconstitucional que contemplava essas categorizações, reproduzindo as que constavam do texto maior.

5. Sobressai, desta sorte, imprescindível a manifestação da Corte Suprema sobre o thema iudicandum, suscitado de forma explícita ou implícita em todas as causas que versam sobre a competência tributária da União, essência manifesta das decisões que tem acudido ao E. STJ.

6. Ademais, a circunstância de o fato gerador vir estabelecido em legislação tributária que não Lei Formal e concluir-se pela inaplicabilidade da mesma, não significa violar os arts. 96 e 110 do CTN, tanto mais que aos mesmos não se referiu o aresto recorrido e por isso ausente o prequestionamento.

Original

7. Recurso especial não conhecido. (cf. AC. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 817182RJ, Reg. nº 2006/00252577, em sessão de 28/11/06, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 08/03/07 p. 170)

Dos preceitos expostos resulta claro que por força de expressas disposições da discriminação de competências constitucionais (art. 156, inc. III, § 3º; art. 155, inc. II, § 2º, incs.VII, X, alínea "d" e XI; e art. 153, inc. IV, § 2º) e dos princípios dela decorrentes (princípios da "privatividade", "rigidez", "segregação" e "incomunicabilidade das diferentes áreas" em que estão distribuídas tais competências), estes últimos regularmente estabelecidos pela Lei Complementar (LC 116/03, item 13.05) nos expressos termos do art. 146 da CF/88, a atividade da Recorrente (serviços de produção de impressos personalizados, sob encomenda e para uso exclusivo do encomendante: papel e cartão; obras de pasta de celulose, de papel ou de cartão, agenda, bloco de notas, bloco de receituário e caixas personalizadas, sacolas personalizadas, capas e pastas para laudos blocos de pedidos, rascunho, receituário', notas fiscais, talões dos e exames,etiquetas e cartões, bandeirolas banners e leques, cartões de aniversário, postais, e de natal, cartazes, catálogos, encartes, flyers, folders, material publicitário para campanha, minivolantes, panfletos e santinhos botons, brindes, bulas para utensílios, cartão convênio, cartão promocional, comandas, convites, crachás, cupons, diários de classe, duplosofícios, ingressos, fichas avulsas, folhas avulsas, folhetos, lembranças, lâminas, mala direta, marca página, material gráfico, material impresso, ofícios, pacotes, papel timbrado, papel para laudo, raquetes de preço, requisições de exames, resultados de exames, rótulos, provas, carteias diversas, rótulos) está fora do campo de incidência do IPI e do ICMS, posto que expressa e privativamente inserida no campo de incidência do ISS, tal como já proclamado pela Jurisprudência cristalizada nas Súmulas nº143 do extinto TFR e nº 156 do E. STJ, esta última editada já na vigência da atual Constituição e portanto aplicável também ao IPI, conforme proclamado nos arestos retro citados."

Agora digo eu.

Como é de conhecimento geral, a subsunção dos serviços gráficos personalizados e a possibilidade de incidência concomitante do IPI e do ISS sobre eles têm sido objeto de embate desde a revogação do artigo 8º do Decretolei nº 406/68, pois que grande parte da Administração tributária passou a entender que o advento da Lei Complementar nº 116/2003 teria acabado com a regra que afastava a incidência isolada do ISS, e, mais, que com tal norma, a Súmula 156, do STJ, teria deixado de ter aplicabilidade.

Quanto à vigência da Súmula, como se viu do trecho do voto acima transcrito, objeto de Recurso Repetitivo do STJ, que foi expresso em afirmar que a Súmula está plenamente válida, mesmo após a edição da Lei Complementar nº. 116/2003.

Além dos diversos precedentes já colacionados, cumpre ainda mencionar que o STJ, no REsp nº 888.852/ES, cujo Relator foi o Ministro Luiz Fux, delineou um raciocínio distinto, separando a essência da operação, acabando por entender que sobre os serviços de industrialização por encomenda incide o ISS, e não o IPI. Vejamos:

"TRIBUTÁRIO. ISSQN. "INDUSTRIALIZAC□ÃO POR ENCOMENDA". LEI COMPLEMENTAR 116/2003. LISTA DE SERVIC□OS ANEXA. PRESTAC□ÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER). ATIVIDADE FIM DA EMPRESA PRESTADORA. INCIDE□NCIA.

Original

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

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

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

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

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

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

6. Assim, sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de 'prestação fim', saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas 'prestações meio' da sua realização" (Marcelo Caron Baptista, in ´ISS: Do Texto à Norma Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03´, Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2005, pág. 284).

7. In casu, a empresa desenvolve atividades de desdobramento e beneficiamento (corte, recorte e/ou polimento), sob encomenda, de bloco e/ou chapa de granito e mármore (de propriedade de terceiro), sendo certo que, após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento do proprietário

Original

(encomendante), que poderá exportálo, comercializálo no mercado interno ou submetêlo à nova etapa de industrialização.

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

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

(...)

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento , plastificação e congêneres, de objetos quaisquer. 9. A industrialização por encomenda constitui atividadefim do prestador do aludido serviço, tendo em vista que, uma vez concluída, extingue o dever jurídico obrigacional que integra a relação jurídica instaurada entre o prestador (responsável pelo serviço encomendado) e o tomador (encomendante): a empresa que procede ao corte, recorte e polimento de granito ou mármore, de propriedade de terceiro, encerra sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado.

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

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

14. Recurso especial provido."

Conforme restou expresso pela decisão "o aspecto material da hipótese de incidência do ISS nã se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS", já que "na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num ´dar um produto industrializado´" pelo próprio realizador da operação jurídica. "Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente".

Assim, entendo que a materialidade da incidência do ISS sobre determinada atividade, exclui por sua própria natureza, a incidência do conceito de industrialização. É dizer: se a atividade se constitui em uma obrigação de fazer, personalizada, para uso próprio do encomendante, o que prepondera é o serviço e não a indústria, e, como tal, está realizada a hipótese de incidência do ISS, que grava os serviços, e não há lugar para estar concomitantemente gravada pela incidência do IPI porque houve uma transformação, pois que esta transformação, no caso, é da essência do próprio serviço.

No caso de composição gráfica, que é essencial e preponderantemente serviço, considerasse ocorrido o fato gerador desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, de modo que se tem por ocorrido o fato gerador no momento em que o prestador do serviço executar materialmente a composição gráfica.

É preciso, ainda, apontar que além de se tratar de serviço personalizado e sob encomenda, estamos, ainda, diante de serviço devidamente parte do rol da lista anexa

Original

à Lei Complementar nº 116/2003. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça amplifica os efeitos no sentido de que a incidência do ISS ocorre ainda que os serviços de composição gráfica não sejam personalizados ou não sejam exclusivamente para uso de encomenda (REsp 788.235/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 15.12.2005, DJ 20.02.2006; AgRg no REsp 621.191/MG, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 04.11.2004, DJ 06.12.2004; e REsp 327.504/SP, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 06.11.2001, DJ 25.02.2002), embora, no meu sentir, essa conjugação de atributos torna inafastável a caracterização da incidência solteira do ISS.

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

Destarte, aonde incidir ISS porque prepondera o serviço, não pode incidir o IPI, ainda que no serviço se realize algum tipo de transformação, beneficiamento, montagem ou afim, pois que o "fato típico" colhido pelo legislador para servir à tributação comporta, à meu sentir, apenas uma incidência.

Nesta esteira de entendimento, entendo que merece guarida o pleito da Recorrente, no sentido de afastar do lançamento a exigência tributária sobre as saídas por ela promovidas, de impressos personalizados e sob encomenda de seus clientes, pelo que, nesse particular, merece provimento o Recurso Voluntário.

IV - Da glosa dos créditos dos insumos denominados "blanqueta e Limpador de rolos"

Em relação a glosa dos créditos dos insumos denominados *"blanqueta e Limpador de rolos"* aplica-se o quanto restou consignado no acórdão proferido no PA 19647.015258/2007-18, a saber:

III. Glosa de Créditos sobre Produtos Intermediários:

Encontrando-se a saída dos produtos confeccionados pela Recorrente fora do campo de incidência do IPI, cumpre cogitar da existência de previsão legal para a manutenção do crédito decorrente das entradas tributadas, antes mesmo de adentrar na análise dos insumos cujos créditos foram glosados.

Sem desconhecer da previsão do preceito constitucional da não cumulatividade do IPI, a verdade é que se encontra assente na jurisprudência que o direito à manutenção dos créditos de IPI decorre ou de legislações especiais, ou então, passaram a ser permitidas a partir do advento da Lei nº 9.779/99, que em seu art. 11, assim prescreve:

"Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF."

Assim sendo, o pressuposto para a aplicação do princípio da não cumulatividade do IPI, é exatamente a efetiva existência, seja de tributação (ainda que sob forma de isenção ou alíquota zero), seja de industrialização. Ao reconhecer que a atividade de composição gráfica perfaz a regra-matriz de incidência do ISS, por preponderar o serviço à industrialização, exclui-se a atividade do campo de

Original

incidência do IPI porque não há industrialização, e, consequentemente, não há também o direito à manutenção dos créditos de IPI decorrentes das aquisições de insumos.

Nesse sentido também o RIPI/02 expressamente veda a escrituração de créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, dispondo em seu art. 190, § 1º e art. 193, inc. I alínea "a" (arts. 171 e 174 do RIPI/98) que:

"Art. 190. Os créditos serão escriturados, pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

(...)

§ 1º Não deverão ser escriturados créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, ou saídos com suspensão cujo estorno seja determinado por disposição legal.

(...)

"Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:

I – relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não tributados".

No mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF nº 33/99, de 4/03/99, expressamente dispôs que :

"Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

(...).

§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

(...)."

Assim, achando-se expressamente excluída do campo de incidência do IPI, data vênia, verifica-se que ao realizar as operações com produto NT a Recorrente não só não detém qualquer direito a créditos de IPI relativos às aquisições de insumos (MP, PI e ME ainda que isentas ou tributadas à alíquota zero), nem só se acha legalmente impedida de escritura-los, como está legalmente obrigada a estorná-los (art. 190, § 1º e art. 193, inc. I alínea "a" do atual RIPI/02 arts. 171 e 174 do RIPI/98).

Consequentemente, resta prejudicada a análise das glosas de créditos tomados pela Recorrente dos insumos denominados de "blanquetas" e "limpador de rolos", pois que entendo não haver direito à manutenção dos créditos quando a operação subsequente sob na modalidade de "não incidência".

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário apenas para afastar as saídas de serviços de composição gráfica do campo da incidência do IPI, eis que sujeitos exclusivamente ao ISS, conforme decisão proferida no PA 19647.015258/2007-18.

É como voto.

Original

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo