



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10825.003350/2005-09
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.581 – 3ª Turma
Sessão de 17 de agosto de 2017
Matéria IPI - SERVIÇOS GRÁFICOS
Recorrente PROFORM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/04/2000 a 31/12/2004

CONFLITOS DE COMPETÊNCIA. UNIÃO. ESTADOS E MUNICÍPIOS. IPI. ICMS. ISS. 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 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal (relator), Charles Mayer de Castro Souza (suplente

convocado) e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência tempestivo interposto pelo contribuinte ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, em face do Acórdão nº 3403-00.905, de 08/04/2011, e-fls. 3046, assim ementado, com destaque para a parte objeto do recurso:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 10/04/2000 a 31/12/2004

DECADÊNCIA - A fazenda dispõe de cinco anos para constituir o crédito tributário, decorrido este lapso temporal impõe-se a perda do direito de constituição do crédito tributário, conforme dispõe o parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

***IMPRESSÃO GRÁFICA PERSONALIZADA SOB
ENCOMENDA. INCIDÊNCIA SIMULTÂNEA DE IPI E ISS.
POSSIBILIDADE.***

Os trabalhos de impressão gráfica personalizada realizados por encomenda do adquirente, ainda que para uso exclusivo,

atraem a incidência do IN sobre tais operações, por subsumirem à hipótese de incidência 'deste tributo, caracterizando-se como industrialização, não prejudicando este raciocínio a incidência concomitante do ISS, por força de inclusão destas operações na lista de serviços anexa A. LC 116/03, ressalvado o período sob a égide do DL 406/68, quando havia norma impeditiva para tal (art. 8º, § 1º).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A Turma julgadora deu provimento parcial ao recurso nos seguintes termos:

1) por unanimidade de votos, deu provimento para reconhecer a decadência do direito do fisco efetuar o lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro 2000;

2) por unanimidade de votos, deu provimento para excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos até o advento da Lei Complementar nº 116/2003, devendo a fiscalização, na parte remanescente, recalcular o auto de infração levando-se em conta os créditos de IPI alegados pela recorrente;

3) pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso quanto à não incidência do IPI sobre a atividade de artes gráficas.

A decisão foi integrada pelo Acórdão nº 3403-001.922, proferido para acolher Embargos de Declaração interpostos pela Fazenda Nacional, com o fito de que fosse apreciado ponto omitido, sem, contudo alterar o resultado do julgamento. A decisão restou assim ementada:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI*

Período de apuração: 10/04/2000 a 31/12/2004

*Ementa: EMBARGOS DECLARATÓRIOS. OMISSÃO.
OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. SANADO PONTO OMISSO.*

Existindo registro da fiscalização de que a contribuinte possuía saldo credor e vinha sistematicamente utilizando-o em extinção aos débitos apurados mensalmente. Prova cabal da existência de saldo credor é ausência de multa não lançada, indicativo de extinção em todo o período alcançado pela decadência. A utilização de saldo credor, de correntes de créditos legítimos, com fins de extinção de débito perante a legislação específica do Imposto sobre Produtos Industrializados é considerado pagamento para todos os efeitos. Entendimento que se extrai das disposições nos Decretos nº 2.637/98, art. 111, parágrafo único,

Inciso III, que deu nova redação ao Decreto nº 4.544, art. 124, parágrafo III.

Embargos Acolhidos.

Em apertada síntese, a decisão recorrida manteve parcialmente a autuação fiscal no sentido de que, a partir da vigência da Lei Complementar nº 116/03, incide o IPI sobre as operações de impressão gráfica em bobinas personalizadas destinadas a cupom fiscal, extratos bancários, máquinas de calcular e impressora em geral, por entender que tais operações se caracterizam como industrialização.

A divergência suscitada pela Recorrente, portanto, refere-se especificamente sobre a possibilidade de o IPI incidir sobre produtos de impressão gráfica personalizados, quais sejam bobinas impressas produzidas com especificidades indicadas pelos clientes.

No entender da Recorrente sobre a atividade de elaboração de produtos gráficos personalizados, ora em debate, devem incidir exclusivamente o ISS, uma vez que na hipótese dos autos não haveria uma operação típica de industrialização, conforme argumentos expostos em seu Recurso Especial, assim sintetizados (fls. 3136/3170):

- i. A atividade da ora Recorrente não configura uma obrigação de dar, e sim, de fazer, portanto, insuscetível de exigência de IPI;
- ii. A hipótese de incidência do tributo incidente sobre a operação consiste em “prestar serviço”, e não “industrializar produtos”;
- iii. A produção de bobinas personalizadas de acordo com as especificidades indicadas pelo cliente é a atividade fim da Recorrente, ao passo que o processo produtivo é apenas uma atividade meio;
- iv. Os produtos personalizados se destinam exclusivamente ao consumo dos encomendantes, não sendo passíveis de serem revendidos indistintamente no mercado;
- v. A atividade de personalização das bobinas desempenhadas pela Recorrente não compõe uma cadeia produtiva industrial, não havendo saída posterior do produzido para industrialização ou comercialização dos produtos.

O Recurso Especial foi admitido, conforme Despacho s/n, de 11/09/2015 (fls. 3223/ss).

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 3230/ss) sustentando que deve haver a incidência do IPI sobre a operação praticada pela Recorrente por enquadrar-se como industrialização.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Como relatado, a questão a ser analisada refere-se à incidência do IPI sobre os produtos originados da prestação de serviços gráficos, mais especificamente à atividade de de corte e impressão de bobinas personalizadas destinadas a cupom fiscal, extratos bancários, máquinas de calcular e impressora em geral.

A Recorrente alega que tem por objeto social “fabricação de produtos de papel, cartolina, papel cartão e papelão ondulado para uso comercial e de escritório, exceto formulário contínuo”, os quais são fabricados de forma personalizada por meio do emprego de trabalhos gráficos. Para atender às necessidades de seus clientes efetua a transformação das bobinas brancas, cortando-as na largura e comprimentos desejados e empregando sobre estas bobinas os denominados “cliches”. Assim, fabrica bobinas impressas com os dados dos clientes, de modo personalizado, para atender às suas finalidades. Aduz que pela simples análise das características de suas atividades na produção de bobinas personalizadas é possível concluir que não se trata de hipótese de incidência do IPI, pelo fato de não realizar a materialidade do imposto, qual seja, industrializar produtos.

Não há como concordar com este entendimento, senão vejamos.

O art. 153, inciso IV, da CF/88 outorgou competência à União para instituir o imposto sobre produtos industrializados – IPI. O art. 46, § único, do CTN, por sua vez, prescreveu que o imposto incide sobre produtos industrializados, assim considerados aquele

que tenha sido submetido **a qualquer operação** que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo, *verbis*:

Art. 153/CF - Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

Art. 46/CTN - O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

(...)

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

(...)

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a **qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.***

(...)

Deste modo, pode-se extrair o *critério material* da norma de incidência tributária do tributo: **executar uma operação de industrialização**.

Para que ocorra a incidência do IPI é condição necessária e suficiente a execução, pelo contribuinte, de qualquer operação de industrialização, ou, em outras palavras, a existência de um produto resultante de uma operação de industrialização e que este produto, em determinado momento, saia, a qualquer título, do estabelecimento que o produziu.

No caso em litígio, a Recorrente adquiriu insumos (bobinas de papel branco), **modificou** sua natureza (cortando-os na largura e comprimento) e **aperfeiçou sua aparência para consumo**, transformando-os em novos produtos industrializados, quais sejam bobinas de papel menores, personalizadas, de uso exclusivo do encomendante (com o logotipo e razão social/marca do encomendante, textos explicativos, etc...), a serem utilizadas em várias finalidades (cupom fiscal, extratos bancários, máquinas de calcular e impressora em geral, etc).

Posteriormente, a empresa deu saída a esses produtos de seu estabelecimento. Portanto, a meu ver, restou plenamente configurada uma operação de industrialização, conforme dispõem os artigos 3º e 4º do Decreto nº 2.637/1998 (RIPI/98) e do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), a seguir transcritos:

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

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

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

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

(...)

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

Como visto o artigo 3º do RIPI/1998 e do RIPI/2002, vigentes à época dos fatos, prescrevem que produto industrializado é o resultante de *qualquer operação* definida como industrialização.

O artigo 4º, por sua vez, preceitua que se caracteriza como industrialização **qualquer operação** que modifique a natureza, o funcionamento, **o acabamento**, **a apresentação** ou **a finalidade** do produto, ou **o aperfeiçoe para o consumo**, tal como a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova – *transformação* (inciso I, art. 4º.), bem como a que importe em modificar ou aperfeiçoar a utilização, o acabamento ou a aparência do produto – *beneficiamento* (inciso II, art. 4º).

Houve, portanto, o perfeito enquadramento dos fatos narrados pela fiscalização à norma de incidência do IPI (artigo 153, IV/ CF; art. 46/CTN c/c artigos 2º, 3º e 4º do Decreto nº 2.637/98 e Decreto nº 4.544/2002).

Deste modo, entendo que a alegada prestação de serviços gráficos (obrigação de fazer algo) não pode existir sem a execução de uma operação de industrialização, caracterizada pela atividade de produção das bobinas personalizadas, seguida da entrega de uma mercadoria (obrigação de dar).

Na realidade, ao prestar os serviços, a Recorrente incorre na prática de fatos geradores de dois impostos distintos, ambos com competência prevista na Constituição Federal: IPI (União) e ISS (Município), incidentes sobre o mesmo evento.

Destaque-se, ainda, para atender às três esferas de poder, provendo-as dos recursos necessários ao cumprimento dos respectivos desígnios constitucionais, o Constituinte houve por bem repartir a tributação sobre o consumo (diferentemente do que ocorre nos países onde existe o IVA – Imposto sobre o Valor Agregado). Para tanto, elegeu como hipóteses de incidência tributária três fatos originados no mesmo conteúdo econômico: a produção de bens, a circulação destes bens e a prestação de serviços, atribuindo-os, sob a forma de competência impositiva à União, aos Estados e ao Distrito Federal e aos Municípios, respectivamente. Uma tributação sobre o consumo assentada em tais bases, fatalmente levaria a impasses, pois em certos casos limites, como no dos autos, é inevitável a dupla ou até a tríplice incidência tributária.

Assim, no caso dos autos, os clientes do Recorrente, ao encomendarem as bobinas, estão encomendando uma prestação de serviço, nos termos do art. 8º do DL nº 406/68 (incidência do ISS). Para que a encomenda possa ser executada, a empresa é obrigada a adquirir insumos no mercado e a transformá-los em um novo produto que, posteriormente, sairá do estabelecimento no momento da entrega ao cliente (arts. 4º, I e 34, II do RIPI/98 e RIPI/2002).

No tocante à Súmula 156 do STJ, citada pelo Recorrente, a meu ver refere-se ao conflito de competência no âmbito do ISS e ICMS, como pode ser verificado nos precedentes utilizados na formulação da Súmula (Recursos Especiais nº 61.914-9/RS, 5.808-0/SP, 18.992-0/SP e 1.235/SP), todos tratando da incidência do ISS e do ICMS. Ademais, a súmula citada não é vinculante. A questão do conflito de incidência entre o ISS e ICMS, portanto, não interessa na solução deste litígio, por isso, deixamos de abordá-la.

Quanto à alegação de que tais produtos teriam sido produzidos sob encomenda, registre-se que não restou comprovado nos autos a denominada “industrialização por encomenda”, prevista no artigo 42 do Decreto nº 4.544/2002, o que permitiria operações com suspensão do IPI, uma vez que as encomendantes não enviaram qualquer tipo de insumo ao estabelecimento da Recorrente. Muito pelo contrário, a Recorrente adquiriu os insumos (bobinas de papel, tubos rígidos de plástico ou papelão e caixas de papelão para embalagem) e

os transformou em um novo produto (bobinas menores com as logomarcas) e os vendeu aos seus clientes.

Registre-se, por oportuno, como bem argumentou a PFN, no caso do IPI não existe a vedação expressa que existe para o ICMS na LC nº 116/03, notadamente quando se compara o artigo 8º do Decreto-Lei nº 406/68 com seu equivalente da Lei Complementar nº 116/03, o artigo 1º:

Decreto-Lei nº 406/68

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 Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias.

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias. (Redação dada pelo decreto Lei nº 834, de 8.9.1969) (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 31.7.2003).

LC nº 116/03

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.*

Por fim, anote-se que este colegiado já apreciou a matéria tratada nos autos, decidindo no mesmo sentido deste voto. Transcreve-se abaixo a ementa dos Acórdãos nº 9303-003.245, de 04/02/2015, e nº 9303-002.265, de 09/05/2013:

Acórdão nº 9303-003.245

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/03/1996 a 31/08/1999

IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO. CONFECÇÃO DE BOBINAS DE PAPEL PERSONALIZADAS.

A operação de cortar bobinas de papel adequando-as aos tamanhos próprios para sua utilização em máquinas registradoras ou calculadoras, com ou sem impressão de dizeres convenientes aos clientes, constitui operação de industrialização (beneficiamento).

IPI. INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO MENCIONADA NA LISTA ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68 E NA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. CABIMENTO.

Consoante a melhor dicção do art. 156 da Carta Política, apenas está constitucionalmente impedida a incidência sobre a mesma operação, conceituada como serviço, do ISS e do ICMS. Assim, tanto o decreto-lei nº 406/68, recepcionado como Lei Complementar até a edição da Lei Complementar nº 116/2003, quanto esta última, ao regular tal dispositivo, apenas estão afastando a incidência cumulativa de ISS e ICMS, nada regulando quanto ao IPI. Para a incidência deste último, basta que a operação realizada se enquadre em um dos conceitos de industrialização presentes na Lei 4.502/64.

Recurso Especial Negado

Acórdão nº 9303-002.265

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/04/2003

IPI. INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO MENCIONADA NA LISTA ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68 E NA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. CABIMENTO

Consoante a melhor dicção do art. 156 da Carta Política, apenas está constitucionalmente impedida a incidência sobre a mesma operação, conceituada como serviço, do ISS e do ICMS. Assim, tanto o decreto-lei nº 406/68, recepcionado como Lei Complementar até a edição da Lei Complementar nº 116/2003, quanto esta última, ao regular tal dispositivo, apenas estão afastando a incidência cumulativa de ISS e ICMS, nada regulando quanto ao IPI. Para a incidência deste último, basta que a operação realizada se enquadre em um dos conceitos de industrialização presentes na Lei 4.502/64.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

(Assinatura digital)
Andrada Márcio Canuto Natal

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Redatora designada

Em relação à discussão trazida nos autos do processo, peço vênia ao ilustre relator, que tanto admiro, para expor o entendimento que prevaleceu nesse Colegiado.

Cabe, então, trazer, *a priori*, que o sujeito passivo tem por objeto a prestação de serviços gráficos “personalizados” “sob encomenda” dos seus clientes, com destaque para as atividades de impressão personalizadas – serviço de composição gráfica sujeito à incidência de ISS.

Considerando se tratar de prestação de serviço gráfico customizado e personalizado, para fins de atendimento da demanda de clientes específicos, para melhor elucidar os pontos aqui desenvolvidos, cabe trazer que tais serviços, em síntese, são assim considerados por serem, quando de sua prestação, definidas estratégias para o desenvolvimento do produto demandado pelo cliente.

Tais serviços são vistos pelos clientes como diferencial nas empresas de serviços, vez que podem proporcionar para o funcionamento de seu negócio a personalização de que necessitam.

Ademais, cabe trazer que os serviços prestados pelo sujeito passivo não se confundem com a mera circulação de mercadorias/produtos, vez que tais serviços possuem como características a intangibilidade, perecibilidade, heterogeneidade e simultaneidade.

Ora:

- Perecibilidade, pois tais serviços não podem ser “armazenados/estocados” para a venda;
- Intangibilidade, pois não podem ser vistos, provados ou sentidos;

-
- Heterogeneidade, pois tais serviços sofrem variação para cada cliente, considerando a customização dedicada;
 - Simultaneidade, pois envolve a dinamicidade entre a produção e o consumo.

O serviço customizado prestado pelo sujeito passivo abrange essas características, vez que:

- Reflete um planejamento anterior para a busca do objeto alcançado, em observância a demanda específica exposta em contrato firmado entre o cliente e o prestador;
- Não se trata de venda de produtos de prateleira padronizáveis;
- Se diferenciam, de acordo com a demanda de cada cliente – considerados efetivamente, *de per si*, como pontuais e especiais.

É de se considerar, ainda, que os serviços customizados envolve interação direta com o cliente - uma vez que a personalização do produto é alcançada de forma colaborativa entre a parte contratante e o contratado.

Vê-se ainda que o serviço de impressão gráfica personalizada desenvolvido pelo sujeito passivo não integra um processo de industrialização.

Ora, as impressões são sempre relativas a logomarcas, cores padrão e condizentes com o próprio logotipo utilizado, eventuais mensagens específicas aos consumidores da encomendante, além de outros símbolos peculiares. O que, indubitavelmente, as encomendas passam a integrar o ativo fixo dos encomendantes para seu uso exclusivo, não podendo, nem de longe, cogitar-se acerca de seu eventual uso indiscriminado, já que imprestável seria para qualquer outra pessoa jurídica diferente da própria encomendante.

A especificidade do corte (largura) das bobinas, tem aplicação geralmente exclusiva ou equivalente da própria encomendante. Não há uso indiscriminado. E não há qualquer comercialização das bobinas personalizadas impressas quer pela Recorrida, quer pelos seus clientes (posto que inaplicáveis ao uso de terceiros, por não se tratar de um chamado "produto de prateleira").

Após breve elucidação e antes de se adentrar na discussão acerca da incidência do IPI, discorrendo sobre eventual conflito de competência. O que se torna impossível se ignorar esse tema, cabe trazer ainda que a atividade personalizada, que envolve sua customização para atendimento da necessidade de eventual cliente, inquestionável, que tal serviço seria passível de tributação pelo ISS.

Por conseguinte, por se tratar de bem oriundo de serviço personalizado/customizado, inegável que tal bem não seria considerado como sendo de prateleira, disponível em sua padronização aos clientes potenciais. O que confere o entendimento dos tribunais de se afastar a tributação pelo ICMS. Não se coaduna, assim, tais serviços com o conceito de mercadoria.

Tanto é assim, que os Tribunais empregam tais conceitos – produtos feitos por encomenda, personalizados e customizados – para afastar a incidência do ICMS e/ou IPI em operações que envolvam o fornecimento de bens oriundos desses serviços especializados e personalizados.

Tanto é assim, que, no que tange às essas discussões envolvendo o ISS e o ICMS, é de se recordar que os Tribunais têm manifestado, em síntese, em relação aos serviços gráficos, que:

- Se a atividade gráfica fosse exercida com certas limitações – acrescentando apenas utilidades a esse meio, com o intuito de se disponibilizar o produto indiscriminadamente a todos os clientes potenciais, sem viabilidade de personalização por cliente, configurar-se-ia como produção em série – sendo evidente, nesse caso, que se trata de disponibilização de mercadorias, motivando assim a incidência de ICMS e de IPI, vez, que, em relação à esse último tributo, caracterizada estaria a industrialização dessa mercadoria (produzida padronizadamente em série);
- Por sua vez, se fosse desenvolvida por encomenda de cliente, para atender suas necessidades específicas, visando o atendimento de sua demanda em particular estar-se-ia diante de serviço alcançável pelo

ISS. É de se expor que as mercadorias oriundas desses serviços não são disponibilizadas a terceiros.

Para tal entendimento, é de se recordar o art. 1º, § 2º, da LC 116/03, *in verbis* (Grifos meus):

“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 preponderantemente do prestador.

[...]

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

[...]”

Com tal dispositivo, resta claro que os serviços constantes da lista de serviço da LC 116/03 não ficam sujeitos ao ICMS, apenas ao ISS.

Continuando, no que concerne à discussão acerca da incidência cumulativa envolvendo o ISS e o IPI, importante mencionar que o TRF já editou Súmula 143/83 (Grifos meus):

*“Súmula 143 – Os serviços de composição gráfica e impressão gráficas personalizadas previstos no artigo 8º, § 1º, do Decreto-lei n. 406, de 1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n. 834, de 1969, **estão sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI.**”*

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça, editou a Súmula 156:

*“Súmula 156 do STJ – A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva o fornecimento de mercadorias, está sujeita, **apenas, ao ISS.**”*

Frise-se tal entendimento o disposto no 9º do Decreto-Lei 2471/88 que, por sua vez, estabelece que ficam cancelados os processos administrativos que trate da cobrança do IPI no fornecimento de produtos personalizados de serviços de composição gráfica e impressão gráfica:

“Art. 9º. Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança:

[...]

VI – do Imposto sobre Produtos Industrializados relativamente ao fornecimento de produtos personalizados, resultantes de serviços de composição e impressão gráficas; e

[...]”

Sendo assim, resta claro que os serviços gráficos personalizados e customizados com o intuito de atender determinada necessidade de cliente não seriam passíveis de tributação pelo IPI.

Quanto à discussão sobre a impossibilidade da incidência concomitante do ISS e IPI sobre a mesma atividade, a instituição de tributos é extensivamente definida na Constituição, mediante a atribuição de competência – o que ressurto o art. 146, inciso I, da CF/88:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

[...]”

Com tal enunciado, verifica-se que a Lei Complementar deve dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

O que, por conseguinte, *expresse*, tem-se que se a LC 116/03 dispôs que as atividades gráficas discutidas no presente processo são fatos geradores do ISS, incontestemente não haver que se falar em tributação pelo ICMS e IPI sobre tais serviços.

Tanto é assim que, nesse sentido, nota-se que fluíram várias decisões favoráveis, afastando a tributação pelo IPI.

Em pesquisa jurisprudencial, cabe trazer o julgamento do RESP 437.324 – RS envolvendo a American Bank Note Company Gráfica e Serviços Ltda, onde o STJ, através do ilustre Ministro Franciulli Netto, emitiu acórdão concedendo integralmente a segurança pleiteada declarando que as referidas atividades envolvem típica prestação de serviço ao ISS, consignando a seguinte ementa (Grifos meus):

“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 DECRETO-LEI N. 406/68 - SÚMULA N. 156 DO STJ.

Cumpra a este Sodalício examinar eventual afronta a dispositivos de lei federal, nos termos da letra "a" do permissivo constitucional, ou, pela letra "c", sanar possível dissenso pretoriano acerca de determinada questão. Assim, não prevalece o entendimento sustentado pela recorrente no sentido de que deve o Superior Tribunal de Justiça reconhecer de ofício a extinção do mandado de segurança preventivo.

Embora prequestionada a questão da perda de objeto da impetração, que entendeu a Corte de origem não existir, pretendeu a recorrente, quanto a esse ponto, configurar o dissenso pretoriano com julgados deste Sodalício sem, contudo, realizar o indispensável cotejo analítico, vindo em desacordo com o estabelecido nos arts. 541, do CPC e 255, §§ 1º e 2º, do RISTJ.

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.”

Cabe trazer que essa decisão transitou em julgado em 3.11.03.

Outro precedente igualmente importante é o veiculado no julgamento do REsp 966.184-RJ decorrente de ação ordinária ajuizada pela American Bqank Note Company Gráfica e Serviços Ltda também com o objetivo de que fosse declarada a não incidência do IPI sobre os cartões de crédito com tarja magnética confeccionados no período de junho/88 a junho/89, por se tratar de prestação de serviços personalizados sob encomenda.

Tal REsp, após apreciação pelo STJ – relator Ministro Herman Benjamin, foi emitido acórdão com a seguinte ementa (Grifos meus):

“EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPI. CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS E DE CRÉDITO. NÃO-INCIDÊNCIA. 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.”

Cabe trazer que essa decisão também transitou em julgado.

Em outro julgamento no STJ, especificamente quando da apreciação do Resp 103409/RS, ficou decidido que não é devido o ICMS sobre os serviços de composição gráfica, tal qual a impressão de cartões magnéticos personalizados e sob encomenda, conforme consignado em ementa:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS PERSONALIZADOS E SOB ENCOMENDA.

NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS. NÃO APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO STF NA MEDIDA CAUTELAR NA ADI 4389. SITUAÇÕES FÁTICAS DISTINTAS. ANÁLISE DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. COMPETÊNCIA DO STF.

1. Nos termos do art. 535 do CPC, os embargos declaratórios somente são cabíveis para modificar o julgado que se apresentar omissos, contraditórios ou obscuros, bem como para sanar possível erro material existente no acórdão, o que não aconteceu no caso dos autos.

2. No julgamento da medida cautelar na ADI 4389, o STF reconheceu a não incidência do ISS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.

3. A incidência do ICMS só ocorrerá nos casos em que a produção de embalagens, etiquetas sob encomenda (personalizada) seja destinada a subsequente utilização em processo de industrialização ou posterior circulação de mercadoria, o que não é o caso dos autos.

4. In casu, trata-se de produção de cartões magnéticos sob encomenda para uso próprio da empresa. No caso, a embargada atua como consumidora final, ou seja, tais cartões não irão fazer parte de futuro processo de industrialização ou comercialização. Incide, portanto, o ISS nos termos do que restou determinado pela Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.092.206/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, sujeito ao rito dos recursos respectivos, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

5. Não cabe ao STJ analisar suposta violação de dispositivos constitucionais, mesmo a título de prequestionamento, sob pena de usurpação da competência do STF.

Embargos de declaração rejeitados.”

Proveitoso trazer ainda outros julgados do STJ:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE IRREGULARIDADES. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. INCIDÊNCIA, APENAS, DO ISS. SÚMULA Nº 156/STJ. ANÁLISE DE VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. [...]

3. *Decisão atacada que tomo com base a Súmula nº 156/STJ: “a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”[...] (Superior Tribunal de Justiça, rel. Min., José Delgado, EAREP 510940/SP, DJ de 17/11/2003)*

“AGRAVO REGIMENTAL – TRIBUTÁRIO – SERVIÇO GRÁFICO PERSONALIZADO E POR ENCOMENDA – ICMS – NÃO INCIDÊNCIA – ENTENDIMENTO CONSAGRADO – SÚMULA 156 DESTE SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

1. *Não incide ICMS sobre serviços de composição gráfica, a teor da Súmula 156 deste 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. *Agravo Regimental improvido. ”*

(Superior Tribunal de Justiça, rel. Min. Luiz Fux, AGRESP 331201/SP, DJU de 14.10.2002)

“Tributário – ICMS e ISS – Incidência – Decreto-Lei nº 406/68 (art. 8º, § 2º).

1. *Os serviços de composição gráfica, não distinguindo a lei entre os personalizados encomendados e os genéricos destinados ao público, sujeitam-se à incidência do ISS.*

2. *Multifários precedentes jurisprudenciais.*

3. *Recurso sem provimento.* ”

(*Superior Tribunal de Justiça re. Min. Luiz Pereira, RESP 142339/SP, DJU de 26/03/2001*)

Frise-se esse entendimento a decisão dada pelo STF:

“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 e mercadorias, sob encomenda e personalizadamente, é atividade da 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. ”

(*Supremo Tribunal Federal, RE 109.069-7/SP, Rel. Min. Rafael Mayer*)

Em vista de todo o exposto, vê-se acertado o entendimento de que nessa atividade não há que se falar em tributação pelo IPI – eis que para o deslinde do conflito de competência, para se apurar a tributação sobre o consumo desses bens, nas hipóteses híbridas, em que há serviço agregado a um suporte físico, no caso, um produto industrializado, deve-se verificar qual prevalecerá, para efeitos de atrair a competência tributária.

O que, por conseguinte, as disposições da LC 116/2003 – art. 1º, § 2º, traz que salvo exceções nela expressamente previstas, os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao ISS, *“ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias”* em cumprimento ao desígnio determinado pelo art. 146, I da Constituição Federal, que prescreve que cabe à Lei Complementar dispor sobre conflitos de competência.

Ademais, não há como se ignorar os precedentes favoráveis dos Tribunais, inclusive aqueles emanados de Recursos interpostos por empresas que foram adquiridas pelo sujeito passivo.

Em tempos atuais, inclusive, o novo Código de Processo Civil – Lei 13.105/15 traz explicitamente o respeito à “Eficácia Vinculante dos Precedentes” em seus arts. 926 e 927, *in verbis* (Grifos meus):

“Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.”

Deve-se, assim, em respeito ao Princípio da Eficácia Vinculante dos Precedentes” – exposta “explicitamente” pelo Novo Código de Processo Civil - NCPC, observar o entendimento emanado pelos tribunais. Nesse caso, o entendimento de que para os serviços gráficos personalizados deve-se afastar a incidência do IPI.

Diz-se Princípio, pois deve ser considerado, assim como os outros balizadores primordiais trazidos pelo nosso ordenamento, para se nortear/direcionar o julgador/juiz quando da apreciação da matéria em debate à solução jurídica mais consonante com as diretrizes emanadas pela Carta Magna e pela legislação vigente, garantindo o conforto e a segurança jurídica de que tanto busca a Administração Fazendária e o sujeito passivo.

Não é demais lembrar que no processo administrativo há que se considerar e respeitar tais precedentes, conforme versa o art. 15 do NCPC, *in verbis*:

“Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”

O Brasil adota como estrutura jurídica o “Civil Law” – que adota fontes de direito, dentre as quais, considera, além da Lei, como fonte direta, os precedentes jurisprudenciais.

Sendo assim, inquestionável, a valorização dos precedentes. Até mesmo como forma de se conceder a segurança jurídica que tanto procura a administração fazendária e o sujeitos passivo.

Ora, tal cultura de valorização de precedentes, que torna a jurisprudência na Brasil fonte direta da estrutura jurídica adotada pelo Brasil - “Civil Law” – traz irrefutavelmente segurança jurídica ao buscar o respeito à unicidade da interpretação quando as decisões possuem potencial para tanto. O que é o caso.

As decisões emanadas pelos Tribunais consideraram a mesma atividade do sujeito passivo, não restando dúvida quanto à necessidade da aplicação dos fundamentos determinantes do precedente ao caso concreto.

Sendo assim, até mesmo em respeito a celeridade do processo no judiciário que invoca o Novo Código de Processo Civil, eis que a jurisprudência nos Tribunais se encontra PACIFICADA, inclusive com Súmulas do TRF e STJ, é de se manter o decidido no acórdão recorrido.

Ademais, é de se recordar que em recente julgamento ficou consignando em acórdão 9303-004.394:

"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 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. art. 1º, § 2º, da LC 116/03"

Processo nº 10825.003350/2005-09
Acórdão n.º **9303-005.581**

CSRF-T3
Fl. 25

Em vista de todo o exposto, conhecemos o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama