



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

Processo nº 10825.003350/2005-09
Recurso nº 256.275 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.905 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de abril de 2011
Matéria IPI
Recorrente PROFORM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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 IPI 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 à 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: 1) por unanimidade de votos, dar 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, dar 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; e, 3) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto à não incidência do IPI sobre a atividade de artes gráficas. Vencidos, nesta parte, os Conselheiros Domingos de Sá Filho (Relator), Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz. Designado o Conselheiro Robson José Bayerl. Os Conselheiros Antonio Carlos Atulim e

Marcos Tranchesi Ortiz apresentaram declarações de voto. Sustentou pela recorrente, na sessão de 01/03/2011, o Dr. Pedro Lunardelli. OAB/SP nº 106.769.

Antonio Carlos Atulim - Presidente

Domingos de Sá Filho – Relator

Robson José Bayerl - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão que manteve o crédito tributário relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. A questão em debate se refere incidência de IPI sobre operações de composição gráfica referente a impresso personalizado solicitado sob encomenda, relativo aos fatos geradores do período de apuração de 10 de abril de 2000 a 31 de dezembro de 2004.

Consta do Auto de Infração que o lançamento decorre do fato da Contribuinte ter promovido à saída de produtos tributados denominados de “Bobinas PDV de uma e/ou três vias impressas ou personalizadas”, sem destaque do IPI.

A empresa ao prestar esclarecimento à fiscalização informou que as bobinas servem para diversos fins, entre tantos, para emissão de cupão fiscal, extrato bancário, máquinas de calcular e impressos em geral. As bobinas personalizadas são produzidas na largura e comprimento de acordo com o pedido do cliente, nestes casos a operação é considerada prestação de serviços, motivo pelo qual deixa de destacar o IPI, incidindo o ISSQN.

Como se vê, trata-se de bobinas de papel para emissor de cupom fiscal, de duas ou três vias impressas ou personalizadas (papel copiati).

A Recorrente reconheceu parte do crédito tributário em razão de decorrer de operação sujeita a incidência do IPI, diante desta constatação extinguiu o débito por meio de pagamento.

Sustenta também a decadência do direito de lançar da Fazenda em relação ao período de 10 de abril de 2000 a 08 de dezembro de 2000, em razão do transcurso do prazo de cinco anos, a contar da data da ocorrência do fato gerador.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Domingos de Sá Filho, Relator.

Trata-se de recurso tempestivo e atendem os demais pressupostos de admissibilidade, sendo assim, impõe em conhecer.

Há questão preliminar a ser apreciada, em sendo assim, passa ao exame da sustentação de que o direito de lançar relativo ao período de 10 de abril de 2.000 a 08 de dezembro de 2000 teria decaído diante da inércia do fisco.

Merece prosperar o argumento da Recorrente, haja vista que a ciência do auto de infração deu-se em 09/12/2005.

É certo que a Fazenda Pública pode constituir crédito tributário no prazo de cinco anos a contar do fato gerador. Transcorrido lapso temporal superior a cinco anos da ocorrência do fato gerador aplica-se a regra contida no parágrafo quarto do art. 150º do Código Tributário Nacional, o que impõe reconhecer que o direito decaiu.

É sabido que, em relação aos tributos lançados por homologação, é o caso deste caderno, aplica-se especificamente o art. 150, em especial o parágrafo 4º, do CTN, que disciplina que o prazo decadencial é contado a partir da ocorrência do fato gerador, dispondo o fisco 05(cinco) anos para proceder à homologação.

No caso vertente trata-se de lançamento referente ao período de apuração de 10 de abril de 2.000 a 08 de dezembro de 2000, tendo a contribuinte ciência do auto de infração em 09/12/2005, impõe em reconhecer a decadência até o último decênio de novembro, isto é, 30.11.2011, inclusive. Assim sendo, verifica-se que os fatos geradores ocorridos no período mencionado foram alcançados pelo Instituto de Direito da Decadência.

Em sendo assim, acolho os argumentos da Recorrente para declarar decaído o direito da fazenda de constituir o crédito tributário referente o período acima anotado.

Quanto ao mérito.

Trata-se de matéria polêmica mesmo diante da Súmula 156 do STJ. Resta claro que o debate concentra em relação a bobinas personalizadas, tão bem descritas no relatório fiscal.

A Súmula 156 do STJ dispõe:

“A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”.

Como se sabe as operações de composição gráfica, consoante à posição extremada da Superior Tribunal de Justiça, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, é de natureza mista, sendo assim, não há incidência de ICMS e sim o ISSQN, nessa linha de raciocínio, consequentemente, há de se afastar a incidência do IPI.

O argumento da Recorrente é de que a fiscalização tendo examinado a atividade realizada por ela, concluiu tratar-se de produto destinado à produção de bobinas personalizadas, motivo pelo qual não se sujeitam à incidência do IPI.

Examinando este caderno processual administrativo, constata-se a discordância do fisco de que bobinas personalizadas se enquadram na qualidade de industrialização.

Com relação aos serviços de composição e gráfica, personalizados, desde o Decreto n. 406/68, com as alterações introduzidas pelo decreto Lei nº 834/69, o entendimento pacificado pelo extinto Tribunal Federal de Recursos – TRF é de que não incidia ICM e IPI, conforme restou assentado na súmula nº 143.

Esse entendimento também encontra estampada na Súmula 156, já mencionada.

O critério adotado pelo legislador ordinário para afastar a incidência do ICMS e do IPI sobre operações mistas, que agregam mercadorias e serviços, basta, para tanto, que o serviço esteja compreendido na lista de que trata a Lei Complementar nº 116/2003. Se o serviço agregado não estiver na lista incide o ICMS, consequentemente, há incidência do IPI.

As operações de composição gráfica, como é o caso de impressos personalizados e sob encomenda, que são de natureza mista, e, assim sendo, os serviços agregados encontra encartado na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, item 13.05, portanto, trata-se de serviços, o que afasta a incidência de IPI e ICMS.

A hipótese da incidência de IPI e do ISS consiste na distinção do que é produtos industrializados e os de natureza gráfica e personalizados. Como se extraí do extenso relatório fiscal, discordância entre o entendimento da contribuinte do fisco centra na natureza gráfica e personalização da bobina.

A meu sentir pelo que se depreende do exame dos autos, os produtos encontram caracterizados por serem de natureza gráfica e personalizados. Não há referência de que os produtos não são de natureza gráfica e personalizada. A discordância do fisco do entendimento da contribuinte reside no fato da necessidade de se adequar o tamanho da bobina ao pedido do cliente, para ele é o suficiente para configurar industrialização e não prestação de serviço.

Discordo substancialmente do entendimento posto pela fiscalização, se não há modificações para adequar o material as necessidades do cliente, aí, sim, estaria configurado o comércio de mercadoria.

Em verdade, como disse anteriormente, não há sequer uma linha no relatório dizendo que as bobinas não estão personalizadas, vez que, o agente afirma que acompanhou desde início todo o processo de produção, e, tratava de composição destinada exclusivamente ao adquirente.

Se as bobinas destinadas à impressão de extratos bancários deixarem de constar o nome do encomedante, banco, neste caso implica em afirmar que não se trata de

produtos personalizados, é diferente do caso do cheque bancário que traz impresso o nome do correntista e do banco sacado.

Com essas considerações estou convencido de que trata de operação de composição gráfica e de impressos personalizados e sob encomenda, portanto, fora do campo de incidência dos impostos sobre Produtos Industrializados.

Diante do exposto, conheço do recurso e dou provimento para acolher o argumento de decadência do período de 10 de abril de 2.000 a 30 de novembro de 2000, inclusive, e afastar a incidência do IPI sobre os produtos de origem gráfica, personalizados cujas saídas ocorreram sob encomendas, que é o caso deste caderno.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator Designado

Respeitante ao *meritum causae*, em que pese respeitar a posição do nobre Relator, divirjo quanto à impossibilidade de incidência simultânea de IPI e ISS sobre os serviços de impressão gráfica personalizada realizados sob encomenda.

A despeito da existência de súmula de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do extinto Tribunal Federal de Recursos, no sentido da incidência exclusiva do ISS sobre tais operações, e até mesmo julgados desta Casa, tenho que inexistir em nossa ordem jurídica qualquer empecilho para tal formulação.

No caso vertente, relata o Termo de Verificação Fiscal que a operação em comento consiste no desdobramento de bobinas de papel com dimensões de 400 mm x 10.000 mts. em rolos de tamanhos menores, mediante corte/personalização/rebobinamento, para utilização principal em equipamentos emissores de cupom fiscal e afins.

Tratando a questão exclusivamente no âmbito da legislação infraconstitucional, nos termos do parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional, temos que se considera industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Não discrepa a redação do parágrafo único, art. 3º da Lei nº 4.502/64 que, ao definir o conceito de estabelecimento industrial, dispõe que se considera industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto.

Os Regulamentos do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI, aprovados pelos Decretos nºs 2.637/98 e 4.544/02, vigentes sucessivamente por ocasião da ocorrência dos fatos geradores envolvidos, delimitando o alcance dos termos referenciados naqueles diplomas, assim conceituaram industrialização:

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

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

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

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

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

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

Pelos excertos acima colacionados, não tenho a menor dúvida que a operação descrita (corte/personalização/rebobinamento) constitui beneficiamento, eis que importa em modificar a utilização e a aparência do produto, de modo que atenderia à hipótese de incidência do IPI.

A meu sentir, o fato de se cuidar de um produto personalizado e feito sob encomenda do adquirente para seu uso exclusivo em nada afeta a caracterização da operação como industrial, porquanto as exceções a este conceito vem textualmente e de forma taxativa arroladas na legislação do imposto, nelas não se enquadrando o produto em epígrafe.

Da legislação de regência do ISS, por seu turno, na parte relevante ao debate ora travado, merecem reprodução os arts. 8º do Decreto-Lei nº 406/68 e 1º da Lei Complementar nº 116/2003, nesta ordem, também contemporâneos aos fatos geradores em destaque:

"Art 8º O impôsto, 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 impôsto 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 impôsto de circulação de mercadorias.

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao impôsto 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)"

"Art. 1ª 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.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço."

Segundo o próprio recorrente sua atividade estaria inserta, também, no campo de incidência deste tributo, eis que os serviços de composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia constam da lista anexa (item 77), em *numerus clausus*, ao Decreto-Lei nº 406/68 e também da Lei Complementar nº 116/2003 (item 13.05).

Como dito alhures, em que pese não haver vedação genérica à incidência simultânea dos tributos em tela (ISS e IPI), é bem verdade que o art. 8º, § 1º afastou a incidência de outros impostos, sem especificar quais, sobre os serviços que constassem de sua lista, que, como tais, se sujeitariam apenas ao ISS.

Uma interpretação possível é que, versando o Decreto-Lei nº 406/68 sobre normas gerais de direito financeiro atinentes ao então ICM e o ISS, circunscrever-se-ia a estes dois impostos, de modo que ao afastar a incidência de outro imposto sobre os serviços que relaciona, implicitamente estaria a se referir exclusivamente ao ICM, não se estendendo ao IPI, por exemplo.

Todavia, em homenagem ao princípio da tipicidade cerrada e, ainda, levando em conta a existência de uma dúvida razoável acerca da *intentio legis*, tenho que a exegese mais consentânea com o direito como um todo, à luz do método interpretativo sistemático, sinaliza que a norma deveria ser aplicada de forma extensiva a todos os impostos cuja hipótese de incidência pudesse abranger a realização dos serviços lá descritos, como no caso dos autos.

Acentuo que a interpretação aqui sustentada não é inédita, como se pode extrair da seguinte passagem do voto condutor no acórdão CSRF/02-02.339, julgado em 24/07/2006, *verbis*:

"Portanto, antes da vigência da Lei Complementar nº 116/2003, estando a operação de Composição Gráfica, incluída na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, como status de Lei Complementar, sobre ela ocorre a incidência, apenas, do ISS, com exclusão, pois, da do IPI, isso quando o

produto da operação não seja posteriormente destinado à industrialização ou comercialização, situação esta configurada nos autos.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.” (grifei)

Ao ensejo desta citação, destaco que a restrição contida no art. 8º do DL 406/68, supratranscrito, não foi reproduzida no art. 1º da LC 116/03, que, ou corrigindo uma falha de redação ou inovando o sistema normativo, limitou o seu alcance ao ICMS, passando a deixar, sob mira crítica, estreme de dúvida que o ISS e o IPI não são mutuamente excludentes.

Outras razões poderiam ser aqui elencadas para enriquecer o debate, como a análise do binômio “obrigação de fazer x obrigação de dar” a extremar as regras matrizes das exações, no entanto, sua aquilatação acabaria, a meu ver, por resvalar na própria alteração sobre a constitucionalidade de normas, o que é vedado em sede administrativa, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Poder-se-ia também enveredar sobre qual a atividade sobranceira na operação realizada pelo recorrente: a personalização das bobinas, que, para mim, não atende a qualquer exigência legal, senão motivos de ordem comercial (promoção institucional), ou a industrialização das bobinas, propriamente dita, de modo a definir qual delas sobressairia à outra. Contudo, parece-me discussão inócua, uma vez que a definição da incidência, nestes casos, é clara nos termos dos diplomas legais, sendo o IPI, por força do enquadramento no seu aspecto material, e o ISS, por sua inclusão na tabela de serviços anexa às leis próprias.

Entretanto, a título de *obiter dictum*, exemplificativamente, para demonstrar que a matéria não é pacífica em seara alguma, seja judicial ou administrativa, convém destacar a existência das ADI 4.389/DF e 4.413/DF, patrocinadas pela Associação Brasileira de Embalagem – ABRE e Confederação Nacional da Indústria – CNI, em que se questionam o art. 1º, *caput* e § 2º da LC 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços a ela anexa, cujo julgamento se iniciou em 03/02/2011.

Consoante noticiado no Informativo nº 614 do Supremo Tribunal Federal, este foi o posicionamento do relator da matéria, Min. Joaquim Barbosa:

“No mérito, o Min. Joaquim Barbosa, relator, concedeu as medidas liminares pleiteadas e deu interpretação conforme à Constituição ao art. 1º, caput e § 2º, da LC 116/2003 e ao subitem 13.05 da lista de serviços anexa para reconhecer que o ISS não incidiria sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou à utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Enfatizou que o STF tem sido constantemente provocado a se manifestar sobre a repartição de competência tributária como salvaguarda imanente da autonomia dos entes federados. Observou que a diferença entre prestação de serviços e operação de circulação de mercadorias seria sutil e que, no caso, nenhuma qualidade intrínseca à produção de embalagens resolveria o impasse relativamente ao aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos. Asseverou que a solução estaria no papel que a atividade questionada teria no ciclo produtivo. Destacou que, consoante se depreenderia dos autos, as embalagens teriam função técnica na industrialização ao permitirem a conservação das propriedades físico-químicas dos produtos, assim como o transporte, manuseio e armazenamento dos produtos. Acrescentou que, por força da legislação, tais embalagens poderiam exibir, ainda, informações relevantes aos consumidores. Em razão disso, entendeu se tratar de típico insumo. Tendo isso em conta, o relator reputou plausível a caracterização desse tipo de atividade como circulação de mercadorias (venda), ainda que as embalagens sejam fabricadas de

acordo com especificações do cliente e não como contratação de serviços. Aduziu que, diante da crescente complexidade técnica das atividades econômicas e da legislação regulatória, não seria razoável esperar que todos os tipos de invólucros fossem produzidos de antemão e postos indistintamente à disposição das partes para eventual aquisição. De igual forma, também não seria adequado pretender que as atividades econômicas passassem a ser verticalizadas, de modo a levar os agentes de mercado a absorver todas as etapas do ciclo produtivo. Assim, não haveria como equiparar a produção gráfica personalizada e encomendada para uso pontual, pessoal ou empresarial e a produção personalizada para fazer parte de complexo processo produtivo destinado a colocar bens no comércio. Destacou, por fim, que a alíquota média do ICMS (18%) seria superior à alíquota máxima do ISS (5%) e que, se o primeiro imposto incidisse, o valor cobrado poderia ser usado para calibrar o tributo devido na operação subsequente, nos termos da regra constitucional da não-cumulatividade, compensação esta inviável para o ISS. Concluiu que, presentes os requisitos constitucionais e legais, incidiria o ICMS. Após, pediu vista a Min. Ellen Gracie."

Feitas estas ponderações e retomando o raciocínio, concluo que a partir da vigência da Lei Complementar nº 116/03 não existe qualquer obstáculo jurídico ou fático à incidência do IPI sobre as operações ora altercadas.

Outrossim, uma vez reconhecido o cabimento do IPI sobre as operações do recorrente, impõe-se reconhecer também, em estrita observância ao princípio constitucional da não cumulatividade que norteia a exação, o direito aos créditos do imposto porventura não aproveitados por ocasião própria, em relação às operações aqui debatidas, porquanto alegados quando ainda não extinto o direito de fazê-lo.

Assim, acaso os créditos de imposto admitidos pela legislação não tenham sido oportunamente aproveitados ou não computados no lançamento, atinentes às operações tidas pelo recorrente como não passíveis de tributação pelo IPI, deverão ser considerados na apuração do *quantum debeatur*, com a consequente reconstituição da escrita fiscal.

Pelo exposto, no mérito, voto por dar parcial provimento ao recurso para excluir tão-somente os fatos geradores ocorridos sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68, mantidos aqueles verificados a partir da vigência da Lei Complementar nº 116/03, nos termos do voto.

Robson José Bayerl

Declaração de Voto

Declaração de voto do Conselheiro Antonio Carlos Atulim

A incidência ou não do IPI sobre os produtos originados da prestação de serviços de artes gráficas é questão que a meu ver não vem sendo bem decidida neste Conselho. Isto porque tem-se aplicado a Súmula nº 156 do STJ a casos que não guardam nenhuma semelhança com os precedentes que originaram a referida súmula.

A questão jurídica debatida nos autos consiste em saber se existe alguma incompatibilidade entre a incidência do IPI, do ISS e do ICMS numa operação econômica em que para se prestar um serviço é necessário industrializar um produto e entregar uma mercadoria, tal como se dá no caso da atividade de artes gráficas.

Tendo em conta que o debate versa sobre competência tributária, a investigação deve principiar pela Constituição Federal, pois os âmbitos de incidência dos tributos estão predefinidos na Carta pelos respectivos arquétipos constitucionais.

O art. 153 da CF/88 ao dizer que “**...Compete à União instituir impostos sobre: ... IV produtos industrializados;**” e que o IPI “**...não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;**” revela que o critério material da hipótese de incidência tributária é a execução de uma operação de industrialização. Esta é também o critério quantitativo da regra-matriz de incidência, porquanto, ao estabelecer que o IPI “**...será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;**” o dispositivo constitucional nada mais fez do que dizer que a base de cálculo do imposto é o valor de cada operação da qual resulte num produto industrializado.

O art. 155 da CF/88, por seu turno, ao fixar a regra-matriz de incidência do ICMS estabelece que “**Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, (...)**”. Depreende-se daí que o aspecto material da hipótese de incidência do imposto estadual é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias ou sobre a prestação dos serviços indicados. O imposto não incide sobre a mercadoria e nem sobre a circulação, incide sobre operações relativas à circulação, ou seja, negócios jurídicos de natureza mercantil que importem a transferência de domínio sobre a mercadoria. Estas operações relativas à circulação de mercadorias, consubstanciando negócios jurídicos de natureza mercantil, encerram duas obrigações de dar (entregar a mercadoria e pagar o preço).

Relativamente ao ISS, sua regra-matriz insculpida no art. 156 da CF/88 estabelece que “**... Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.**” Ou seja, o imposto municipal incide sobre todos os serviços não inseridos na órbita de incidência do imposto estadual. Porém, para que se possa traçar com precisão a delimitação da abrangência do art. 156, III da CF/88, é preciso desvendar o conceito de “serviço de qualquer natureza” presente naquele dispositivo.

Em estudo solicitado pela Prefeitura Municipal de São Paulo quanto à incidência do ISS sobre diversões públicas, asseverou o Prof. Paulo de Barros Carvalho:

“O caminho que empreendemos não foi outro que o de começar pela investigação da regra-matriz de incidência do gravame municipal. Nesse sentido armamos o arcabouço da norma-padrão do ISS, que adquiriu esta fisionomia:

Hipótese: prestação a terceiros de utilidades, materiais ou imateriais, de conteúdo econômico e com caráter reiterado, sob regime de direito privado, realizada dentro dos limites territoriais do Município, dando-se por acontecido o fato no momento da entrega do serviço pronto e acabado, à pessoa interessada.(...)”(in: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 7ª ed. 1995, p.246).

No mesmo sentido é a lição do Prof. Marçal Justen Filho:

"Em si mesmo, o conceito de "serviço" adotado na vigência da Carta anterior não sofreu alterações. Podem-se manter as considerações expendidas antes de 1988, inclusive para reputar que a materialidade da h. i. do ISS continua sendo a prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito privado mas não sob regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de um contrato bilateral." (in: O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-Lei nº 406, Revista Dialética de Direito Tributário nº 3. São Paulo: Dialética, dez. 1995, pág. 66).

No tocante ao aspecto temporal das hipóteses de incidência, a legislação dos três tributos, via de regra, estabelece o instante em que ocorre a saída do produto industrializado ou da mercadoria do estabelecimento e o momento da entrega do serviço ao cliente.

A exposição até este ponto permite-nos concluir que:

- 1) Para que ocorra a incidência do IPI é necessária 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;
- 2) Para que ocorra a incidência do ICMS, exige-se a presença de uma operação consistente num negócio jurídico de natureza mercantil, que encerre uma obrigação de dar, importando a transferência de domínio da mercadoria;
- 3) Para que ocorra a incidência do ISS é preciso que alguém, ao desincumbir-se de uma obrigação de fazer, preste esforço em favor de outrem com conteúdo econômico e em regime de direito privado.

Diante da tripartição das esferas de poder, não foi possível introduzir no sistema jurídico pátrio um imposto sobre o consumo nos moldes do IVA do direito francês. Para atender às três esferas de poder, provendo-as dos recursos necessários ao cumprimento dos respectivos desígnios constitucionais, o constituinte houve por bem sectar a tributação sobre o consumo. Para tanto, elegeu como hipóteses de incidência tributária três fatos com conteúdo econômico, ou seja, 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.

Conforme se verifica nos autos, a recorrente produz bobinas brancas e bobinas personalizadas. O processo de fabricação dessas bobinas difere apenas na parte em que há a personalização, mediante a impressão das marcas dos clientes nas bobinas brancas. O estabelecimento industrial produz as bobinas e em certos casos imprime dizeres e marcas, sob encomenda dos adquirentes, prestando um serviço gráfico (art. 8º do DL nº 406/68). Em relação às bobinas brancas, a recorrente entendeu que se trata de operação de industrialização e recolheu o imposto lançado. Em relação às bobinas personalizadas, entende a recorrente que não estaria sujeita ao IPI, mas apenas e tão-somente ao ISS.

Para que a encomenda possa ser executada, a recorrente é obrigada a adquirir insumos no mercado interno 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/2002). Finalmente, ao consumir a prestação do serviço, mediante a tradição da coisa e do recebimento do preço, promove a circulação de uma mercadoria (art. 2º, I, da LC nº 87/96).

É inequívoco, portanto, que neste caso, a prestação de serviço (obrigação de fazer algo) não pode existir sem a execução de uma operação de industrialização, seguida da entrega de uma mercadoria (obrigação de dar). Logo, para poder prestar o serviço a recorrente pratica os fatos geradores dos três impostos, IPI, ISS e ICMS, tudo dentro de uma mesma operação econômica.

Resta verificar se existe alguma vedação constitucional para esta tripla incidência tributária.

A CF/69, quando tratava da competência dos Municípios para instituir impostos, excluía expressamente a competência municipal, diante de fatos sujeitos às competências da União e dos Estados, conforme se pode verificar em seu art. 25, *verbis*:

Art 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre: '

I - (omissis);

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar. (grifei)

Como na CF/88 esta exclusão de competência foi mantida apenas em relação ao ICMS (art. 156, III, da CF/88), a consequência jurídica disto é que nos casos como no dos autos, quando a obrigação de fazer consistente na prestação do serviço se consubstanciar numa operação de industrialização, é perfeitamente possível a incidência do IPI e do ISS, à luz das respectivas regras-matrizes de incidência fixadas na constituição vigente.

A esta conclusão já havia chegado o Prof. Marçal Justen Filho, ao consignar que:

"(...) O relevante é que, na vigência da CF/69, era vedado aos Municípios tributar, por via de ISS, qualquer serviço que pudesse submeter-se à competência tributária da União. A regra anterior não restringia apenas os serviços de transporte e comunicação intermunicipais. Impunha restrição ampla, que atingia quaisquer "serviços" tributáveis pela União. A diferença não era de pequena importância. Existiam questões relevantes acerca de IPI e de IOF. No âmbito de "produtos industrializados" e de "operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários", podiam conter-se situações subsumíveis ao conceito de serviço. Era imperioso distinguir atividades de "industrialização" que pudessem caracterizar "serviços" ou outras, que pudessem ser reconduzidas à incidência do IOF. Revelando-se que uma certa situação se submetia ao âmbito de abrangência das duas hipóteses, ficava excluída a competência municipal.

Após 1988, tornou-se irrelevante a coincidência porque suprimido o limite constitucional. Portanto, uma mesma situação

pode ser tributada por via de ISS e de IPI, sem que isso ofenda a princípio os constitucionais. (...)” (op. cit. p. 67)

Quanto ao IPI e ao ICMS não há que se cogitar de conflito porque os critérios materiais das respectivas hipóteses de incidência são muito distintos. No imposto federal é a operação física de industrialização. No imposto estadual, é o negócio jurídico que envolve a transferência de titularidade da mercadoria.

O mesmo não se pode dizer quanto ao âmbito de incidência do ISS e do ICMS, tendo em vista que a CF/88 manteve a proibição de dupla incidência em relação aos impostos municipal e estadual.

Na vida diária é comum a celebração de negócios jurídicos entre particulares que envolvem venda de mercadoria com a concomitante prestação de serviços. Nestas operações, a possibilidade de conflito é grande e o critério jurídico para definir o âmbito de incidência do ISS e do ICMS consiste em verificar se o negócio jurídico encerra obrigações de dar ou de fazer. Se do núcleo do vínculo jurídico entre os particulares resultar uma obrigação de dar alguma coisa que já exista (mercadoria), estaremos no âmbito de incidência do ICMS. Caso contrário, se o dar for mera consequência da obrigação de fazer algo que até então não existia, estaremos diante de uma prestação de serviço e, portanto, sob o âmbito da incidência do ISS.

Visto que no dia-a-dia surgiriam inúmeros casos em que esta distinção não seria tão óbvia, o constituinte, para impedir uma verdadeira guerra entre Estados e Municípios, optou por remeter à lei complementar a definição casuística das hipóteses em que estaria excluída a incidência do imposto estadual, a teor do art. 156, III, da CF/88. Daí a razão de ser da publicação da lista de serviços sujeitos apenas ao ISS, anexa ao DL nº 406/68, o qual foi recepcionado pela CF/88 como lei complementar em razão da matéria nele veiculada.

Assim dispõe o DL 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 mercadorias.

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

O dispositivo acima visou tão-somente excluir a incidência do ICMS das operações constantes da lista de serviços. Como o DL nº 406/68 foi editado por determinação constitucional para dirimir os conflitos de competência entre Estados e Municípios no âmbito do ICMS e ISS, o “**apenas**” que consta daquele dispositivo legal, visou a exclusão do ICMS sobre aquelas operações, sem atingir a incidência do imposto federal (IPI). Reforça esta interpretação, o § 2º supra, ao estabelecer a hipótese contrária, ou seja, a incidência exclusiva do ICMS sobre a prestação de serviços não incluídos na lista, quando acompanhado do fornecimento de mercadorias.

Esta interpretação foi chancelada pelo STJ na Súmula nº 156, *verbis*:

Súmula 156 do STJ: A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA, PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA, AINDA QUE ENVOLVA FORNECIMENTO DE MERCADORIAS, ESTA SUJEITA, APENAS, AO ISS.

Na página do STJ na internet onde aparece a Súmula nº 156, constam como precedentes da Súmula os acordãos proferidos nos Recursos Especiais nº 61.914-9/RS; 5.808-0/SP; 18.992-0/SP e 1.235/SP, cujas ementas vão a seguir transcritas, respectivamente:

TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS DE IMPRESSÃO GRÁFICA. INCIDÊNCIA. A prestação de serviços de impressão gráfica, personalizados e sob encomenda, está sujeita ao ISS, a teor do disposto no § 1º do art. 8º do Decreto-lei nº 406/68.

TRIBUTÁRIO – ISS – ICM – ETIQUETAS ADESIVAS FEITAS SOB ENCOMENDA – ADJUNÇÃO A PRODUTOS DESTINADOS A VENDA – DL 406/68 – C. CIVIL ART. 615, § 1º. A composição de etiquetas adesivas, feitas sob encomenda de determinado cliente que as ajuntará a produtos finais como elemento de identificação, garantia, orientação ou embelezamento, é atividade descrita na lista anexa ao DL nº 406/68, como hipótese de incidência do ISS – não de ICM. A circunstância de tais etiquetas serem juntadas a produtos vendidos pelo encomendante, é irrelevante, pois a etiqueta terá perdido identidade, pelo fenômeno da adjunção (C. Civil, art. 615, § 1º).

TRIBUTÁRIO – ICM – SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA – FOTOLITOGRAFIA – EMBALAGENS – NÃO INCIDÊNCIA – DL Nº 406/68, ART 8º, § 1º - PRECEDENTES STJ. A legislação não faz distinção entre os serviços de composição gráfica, em geral, dos serviços personalizados feitos por encomenda. Os serviços de composição gráfica realizados sob encomenda, na elaboração de embalagens, estão sujeitos ao ISS e não ao ICM. Recurso provido.

TRIBUTÁRIO. SERVIÇO GRÁFICO POR ENCOMENDA E PERSONALIZADO. INCIDÊNCIA, APENAS, DE ISS. A feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias sob encomenda e personalizadas, é 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 terceiros. Precedentes do STF e do STJ. Recurso provido.

Conforme se pode constatar, é óbvio que o enunciado da Súmula nº 156 do STJ não pode ser aplicado ao caso concreto para afastar a incidência do IPI porque os precedentes que embasam a interpretação veiculada na Súmula referem-se apenas ao conflito de competências no âmbito do ISS e ICMS.

Também é inaplicável ao caso concreto a Súmula nº 143 do extinto TFR, vazada nos seguintes termos:

Súmula 143 do TFR: OS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO E IMPRESSÃO GRÁFICAS, PERSONALIZADOS, PREVISTOS NO ARTIGO 8º, § 1º, DO DECRETO-LEI Nº 406, DE 1968, COM

*AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELO DECRETO-LEI Nº
834, DE 1969, ESTÃO SUJEITOS APENAS AO ISS, NÃO
INCIDINDO O IPI.*

Conquanto o enunciado acima faça referência expressa ao IPI, a consulta à página de jurisprudência do TRF no endereço eletrônico do STJ na *internet* revela que a Súmula nº 143 foi publicada em 1984, sob a égide da CF/69, onde existiam problemas de conflito de competência entre a União e os Municípios, nos âmbitos de incidência do IPI, do IOF e do ISS, conforme a transcrição feita do excerto do artigo do Prof. Marçal Justen Filho. Logo, com o advento da nova ordem constitucional, o enunciado da Súmula nº 143 do TRF perdeu sua validade jurídica, mesmo porque aquela interpretação foi reformulada pela Súmula nº 156 do STJ.

Portanto, não se pode aplicar o entendimento sumular mecanicamente aos casos concretos, sem antes analisar a similaridade do caso *sub judice* com os precedentes que originaram a súmula. E no caso dos autos, como já ficou assaz demonstrado, não existe nenhuma similaridade entre o caso concreto e os precedentes da Súmula nº 156 do STJ.

Só seria lícita a exclusão da incidência do IPI se houvesse previsão expressa em lei excluindo do conceito de industrialização a atividade de artes gráficas, a exemplo do que ocorre com os casos elencados no art. 5º, do RIPI/2002 (exclusões ao conceito de industrialização).

O problema é que, conquanto inaplicável ao IPI, o próprio STJ vem aplicando o enunciado da Súmula nº 156 a casos concretos que versam sobre a exigência do IPI em relação a produtos originados da atividade de artes gráficas, tal como ocorreu no julgamento do RESP nº 437.324/RS, onde o Tribunal considerou que a exigência do IPI sobre cartões magnéticos e de crédito originados da atividade de composição gráfica violava o art. 8º, § 1º, do DL nº 406/68, norma esta que, como se viu alhures, não interfere na incidência do imposto federal.

Entretanto, a existência de alguns julgados neste sentido não autoriza a aplicação do mesmo entendimento ao caso presente, porque o Tribunal não está impedido de rever este equivocado entendimento.

Considerando que à luz da CF/88 o IPI tem vida autônoma; não interfere e nem sofre interferência por parte do ICMS e do ISS; a conclusão só pode ser no sentido de que a recorrente, ao prestar serviços de artes gráficas e exercer uma operação de industrialização prevista no art. 4º, I, da Lei nº 5.402/64, está sujeita à incidência do imposto federal sobre o resultado daquela operação e, também, à incidência do imposto municipal sobre o serviço prestado.

Entretanto, esta declaração de voto foi apresentada porque existe uma divergência entre o entendimento, acima exposto, e o entendimento externado no voto vencedor do Conselheiro Robson José Bayerl.

A divergência consiste na interpretação que dei ao vocábulo “apenas” contido no art. 8º, § 1º do DL nº 406/68, conforme ficou assentado linhas acima.

Segundo o Conselheiro Robson, por uma interpretação literal, somente com o advento do art. 1º, § 2º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, publicada no

Diário Oficial de 01/08/2003, é que ficou explícito que “**apenas**” o ICMS estaria excluído das atividades objeto do conflito de competência.

Antes do advento da LC nº 116, de 31 de julho de 2003, a interpretação literal do art. 8º, § 1º do DL nº 406/68 conduzia ao entendimento diametralmente oposto, ou seja, de que “**apenas**” o ISS incidiria sobre aquelas operações, com exclusão de qualquer outro imposto.

Tendo em vista que divirjo do voto do Relator originário, Conselheiro Domingos de Sá Filho, e que a interpretação histórico-sistemática por mim defendida é um entendimento minoritário no Conselho e isolado nesta turma, uma vez que o Conselheiro Winderley Moraes Pereira aderiu à divergência inaugurada pelo Conselheiro Robson José Bayerl, só me resta acompanhar este voto divergente para excluir da incidência do IPI os fatos geradores ocorridos até 31/07/2003, véspera da publicação da LC nº 116/2003.

Antonio Carlos Atulim

Declaração de voto do Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz

A matéria em debate nos autos é, novamente, a do conflito de competências para tributação por meio de IPI e de ISS, travado, desta feita, no cenário da atividade de composição gráfica.

Do exame dos autos se extrai que a ora recorrente promoveu, no período alcançado pelo auto de infração, a confecção e a entrega de bobinas de papel destinadas a uma série de usos, entre os quais a emissão de cupons fiscais, extratos bancários, impressoras etc. Também de acordo com os autos, figuravam dentre os itens lotes de bobinas personalizadas, é dizer, de bobinas de papel confeccionadas sob encomenda dos respectivos clientes e diferenciada das demais em razão da impressão das logomarcas e do corte em largura e comprimento também especificados pelo destinatário.

Narram os autos, ainda, que relativamente a esta atividade – a de composição de bobinas personalizadas – a recorrente se julga contribuinte do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza, tanto que, no período considerado, procedia regularmente ao destaque do valor da exação nas notas fiscais correspondentes. Já a fiscalização, de sua parte, enxerga nos negócios em questão a prática de verdadeira atividade industrial e, como consequência, os submete à incidência do IPI. Eis o objeto da controvérsia.

Ao outorgar competência impositiva à União Federal, o artigo 153, inciso IV, da CF/88 se restringe a autorizar a instituição de imposto sobre “*produtos industrializados*”. Com tamanha amplitude, a regra constitucional acabou por recepcionar, sem ressalvas, o que já se continha no artigo 46 do Código Tributário Nacional a respeito das hipóteses de incidência do tributo:

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

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

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

III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

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.

Já se disse em muitas ocasiões que, na dicção do dispositivo, o legislador incorreu na impropriedade de confundir a materialidade da hipótese de incidência do tributo com o seu critério temporal. O fato jurídico tributário objeto da incidência aqui não é exatamente o desembaraço aduaneiro do produto industrializado ou a saída física do bem do estabelecimento industrial. Estes são apenas os momentos legalmente selecionados para a demarcação do átimo da incidência, é dizer, momentos a partir dos quais se consideram consumadas as respectivas hipóteses materiais. E, associadas a cada um dos três critérios temporais enunciados no artigo 46, estão as seguintes materialidades:

- (a) a importação de produto industrializado;
- (b) a alienação onerosa da titularidade de produto industrializado; e
- (c) a aquisição da propriedade, em leilão, de produto industrializado.

Assim é que, comentando a hipótese do item “b” acima, Roque Antonio Carrazza sintetiza: *“a hipótese de incidência do IPI é industrializar produto e levá-lo para fora do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua titularidade”* (Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, p. 141).

No âmbito do direito privado, é conhecida a classificação das obrigações quanto ao objeto da prestação comprometida pelo devedor. O critério as divide em obrigações *de dar*, *de fazer* e *de não fazer*. Embora nem sempre seja fácil a tarefa de distingui-las em situações concretas, explica Clovis do Couto e Silva que *“diversamente das obrigações de dar, cujo objeto da prestação é uma coisa ou direito, algo que já existe, atribuição patrimonial, a obrigação de fazer tem como objeto da prestação, a própria atividade”* (Obrigações. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 33).

Com rara precisão, no mesmo sentido, se lê em Washington de Barros Monteiro:

“(...) se o devedor tem de dar ou entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-lo previamente, a obrigação é de dar; todavia, se primeiramente tem ele de confeccionar alguma coisa para depois entregá-la, se tem de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente, a obrigação é de fazer.” (Direito das obrigações. São Paulo: Saraiva, 1965, p. 95).

Fato é que, desta distinção tradicional do direito civil se extrai consequência relevante para o direito tributário, em particular, para a delimitação do espaço de competência pertinente ao IPI: é que, em se tratando de exação incidente sobre a alienação (compra e venda) de produto industrializado, seu substrato material não pode incidir senão sobre negócios que tenham por objeto *obrigações de dar*. Assim é pela própria definição da hipótese de incidência.

Justamente por este motivo – quer dizer, por alcançar somente obrigações de dar – é que o produto industrializado, para fins de IPI, há de ser padronizado, despersonalizado. Sim, porque do contrário, dependendo o devedor das especificidades da demanda para iniciar a produção, sua obrigação já se caracterizaria como “de fazer”. A fungibilidade, nesse sentido, é nota característica do produto cuja comercialização é tributável por meio do IPI.

Roque Carrazza, novamente, dirá:

“(...) estaremos diante de um serviço, se a produção for feita especialmente para o consumidor final e em quantidade compatível com o trabalho pessoal ou artesanal do prestador; de um processo industrial, se a produção já estiver pronta, isto é, realizada para o mercado, e, ainda por cima, em larga escala ou em série.

(...) não há espaço jurídico à incidência do IPI quando o bem é personalizado, isto é, feito sob encomenda, a partir de especificações fornecidas pelo próprio consumidor.” (Ob. cit., p. 147)

Nesse mesmo sentido, Marçal Justen Filho, para quem *“industrializar, em suma, é conceito que reúne dois requisitos (aspectos) básicos e necessários, quais sejam: a) alteração da configuração de um bem material; b) padronização e massificação.”* (O imposto sobre serviços na Constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 115).

Permito-me concluir, depois destas considerações, que apenas são *produtos industrializados* para os fins em questão os bens produzidos indistintamente e oferecidos a consumo por quem deseja adquiri-los. A obrigação, aqui, surge ao ensejo de um negócio jurídico lógica e cronologicamente posterior à fabricação do produto. O mesmo não se aplica, porém, ao item confeccionado sob encomenda, cuja elaboração não se inicia ou não se completa antes que alguém se interesse em contratá-la. Aqui, as especificidades da demanda tornam a prestação infungível, isto é, fazem o objeto da encomenda imprestável para terceiros distintos do encomendante.

Essa nota, a meu sentir, está claramente presente nas bobinas personalizadas a que os autos fazem referência, eis que sobretudo a impressão da logomarca do cliente no anverso do papel basta para torná-lo inteiramente inapropriado para o consumo de quaisquer terceiros.

O tema, obviamente, não é novo. O E. STJ tem posição sumulada a respeito especificamente dos serviços de composição gráfica no enunciado nº 156, assim redigido: *“a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”*.

Revelador acórdão do mesmo STJ ao ensejo do julgamento do recurso especial nº 437.324, em 2003, pôs fim à semelhante debate em torno dos serviços de confecção de cartões de crédito com argumento inteiramente aplicável à hipótese dos presentes autos:

“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 serviço de composição gráfica. (...)

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 do outro (...).”

Forte nestas razões, peço vênia ao respeitável entendimento contrário para acompanhar o voto do Conselheiro Relator.

Marcos Tranchesi Ortiz