

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

Processo nº 10855.000258/2005-21
Recurso nº 254.109 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.496 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2010
Matéria IPI serviço grafico
Recorrente INFERTEQ INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ETIQUETAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

As nulidades absolutas limitam-se aos atos com vícios por incapacidade do agente ou que ocasionem cerceamento do direito de defesa.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA.

Poderá a autoridade julgadora denegar pedido de diligencia ou perícia quando entendê-las desnecessária ou julgamento do mérito, sem que isto ocasione cerceamento de direito de defesa.

IPI. SERVIÇOS DE ARTES GRÁFICAS PERSONALIZADOS.

Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no 8º, § 1º, do DL nº 406, de 1968, estão sujeitos à incidência do IPI e do ISS.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Etiquetas impressas, consistentes em películas de plástico auto-adesivas, aplicáveis à temperatura ambiente e por pressão mecânica, que não necessitam de umedecimento ou de adição de adesivo, classificam-se sob o código 3919.90.00, por força da RGI nº 1.

ERRO DE DIREITO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

A adoção de critério jurídico conforme constante do art. 146 do CTN, ato necessário para que possa ocorrer erro de direito, no que se refere à classificação fiscal de mercadoria ocorre quando há legislação normativa específica, processo de consulta ou no lançamento de ofício.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe à defesa o ônus da prova dos fatos modificativos, extintivos ou impeditivos da pretensão fazendária.

SUSPENSÃO. ZFM. PROVA DO INTERNAMENTO.

RM

Produtos tributados pelo IPI e remetidos com suspensão para a ZFM, só fazem jus à isenção se comprovado o seu internamento, caso contrário o imposto deve ser lançado e recolhido.

SUSPENSÃO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS DESTINADOS A ESTABELECIMENTOS QUE SE DEDIQUEM PREPONDERANTEMENTE À ELABORAÇÃO DE CALÇADOS E DE COMPONENTES, CHASSIS, CARROCERIAS, PARTES E PEÇAS AUTOMOTIVAS.

A saída de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de calçados ou partes de calçados, bem como para a indústria de partes e peças de veículos automotivos será feita com suspensão do IPI, desde que atendidas as obrigações acessórias previstas na legislação de regência.

SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA

Não se vislumbra necessária a realização de perícia quando dos autos constem provas que, a juízo do julgador, já sejam suficientes para decidir a questão.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Siade Manzan, Ali Zraik Júnior e Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça quanto a decadência de IPI e Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça quanto à classificação fiscal, que apresentará declaração de voto.


Nayra Bastos Manatta – Presidenta e Relatora

EDITADO EM 23/04/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Leonardo Siade Manzan e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Trata-se de auto de infração objetivando a exigência do IPI relativo ao ano calendário de 2004 por ter a contribuinte promovido a saída do produto “etiqueta auto-adesiva de plástico” com a classificação fiscal 4911.99.00 (Outros impressos) com alíquota prevista na TIPI de 0%, quando a correta seria a classificação na posição 3919.90.00, alíquota de 15%.

A contribuinte apresentou impugnação alegando:

A autuação não embasa o lançamento em nenhum laudo técnico ou parecer, decorrendo de mera interpretação das regras contidas na NBM e NSH, ao contrario da recorrente que apresenta laudo técnico e prova pericial produzida pelo engenheiro Marcos Paulo Cigagna, que é indicado como perito para acompanhar nova perícia que pleiteia com os mesmos quesitos já examinados no laudo técnico apresentado;

Saídas para a ZFM são consideradas como exportação, e estão, por consequência, amparadas por imunidade tributaria, razão pela qual devem ser excluídas do lançamento, independente da classificação fiscal adotada;

Devem ser excluídas as saídas destinadas a industria de partes e peças para veículos automotores e de calçados, ao amparo do art. 31 da MP 66/2002 e art. 29 da Lei nº 10637/2002, porque se deram com suspensão do IPI, sendo irrelevante a classificação fiscal do produto;

Quanto à classificação fiscal, baseia-se no Parecer Conclusivo juntado, através do qual o perito aduz que as notas do Capítulo 39 nada dizem respeito aos produtos em análise e que pela nota do Capítulo 49, o que determinaria a classificação dos produtos seria o fato de serem acessório de uso exclusivo aos equipamentos e produtos aos quais são adicionadas. Tal classificação se confirma pela Decisão de Consulta nº 12/98 proferida pela SRRF da 7ª RF, sendo que tal decisão foi reiterada ao longo dos anos, configurando-se pratica reiterada da administração a teor do art. 146 do CTN, não sendo, portanto, possível promover a revisão de ofício do lançamento por mero erro de direito;

As etiquetas são impressos personalizados, produzidos por encomenda, o que exclui tais produtos do conceito de industrialização, pois os serviços de composição gráfica são tributados exclusivamente pelo ISS.

A DRJ em Ribeirão Preto manifestou-se no sentido de julgar procedente o lançamento.

A contribuinte interpôs recurso voluntário alegando em sua defesa as mesmas razoes da inicial, acrescendo ainda:

Cerceamento de direito de defesa por não ter a autoridade julgadora de primeira instancia deferido a perícia técnica solicitada, necessária, ao seu ver, para que se



verificasse a qualificação e destinação específica das etiquetas personalizadas, objeto da autuação, em atendimento às regras de classificação fiscal contidas na NBM;

Apresenta copia de ação judicial interposta (Ação Ordinária nº 1.232/95) através da qual questiona a incidência do ICMS nas operações de prestação de serviço (etiquetas auto adesivas personalizadas), mediante encomenda de seus clientes e para uso exclusivo destes. Segundo o documento de fls. 650 a 653 o Judiciário decidiu por julgar procedente o pedido da autora, decisão esta confirmada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Às fls. 663, consta o trânsito em julgado da Ação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Nayra Bastos Manatta, Relatora

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

A primeira questão a ser diz respeito à nulidade da decisão recorrida alegada pelo fato de ter sido denegada a perícia solicitada.

As regras sobre nulidades, no Decreto nº 70.235, de 1972, estão contidas basicamente em três artigos, e muito se assemelham às contidas no vigente Código de Processo Civil. São as seguintes as normas em comento:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§3º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

12/1

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da análise dos dispositivos, depreende-se que as nulidades absolutas cingem-se aos atos com vícios por incapacidade do agente ou que ocasionem cerceamento do direito de defesa. De outra sorte, é de se aplicar o princípio da salvabilidade do processo - artigo 60 - por medida de economia processual e, por conseguinte, com vantagem ao Erário e à contribuinte.

No caso vertente, a autuada argüiu a nulidade da decisão de primeira instância pelo fato de a perícia por ela solicitada haver sido denegada pela autoridade *a quo*, ocasionando cerceamento de direito de defesa.

Ocorre que o deferimento de perícia solicitada pela contribuinte é ato discricionário da autoridade julgadora que poderá indeferi-la por considerá-la desnecessária ou prescindível, já que no processo constam todos os elementos necessários para a formação da sua livre convicção de julgador, conforme o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72 (PAF), a seguir transcrito:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferido as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

Assim sendo, não pode ser declarada a nulidade da decisão recorrida.

A primeira questão a ser tratada no recurso é prejudicial às demais, pois se refere à possibilidade de a recorrente ser ou não contribuinte do IPI uma vez que realiza serviços de produção de etiquetas impressas ou gravadas em suportes físicos de policarbonato, sob encomenda e para uso exclusivo do encomendante, incluídos na lista de serviços anexa ao DL nº 406/68.

Aqui devo dizer que até pouco tempo o meu entendimento era de que no caso de serviços gráficos, quando a atividade preponderante fosse o serviço de composição gráfica, os produtos fossem feitos por encomenda e não pudessem ser vendidos no mercado, estavam sujeitos apenas à incidência do ISS.

Todavia, estudando melhor a matéria, revi o meu posicionamento como será demonstrado no correr deste voto.

Começemos por enfrentar a questão da 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 do serviço de artes gráficas.

O art. 153 da CF/88 outorgou competência à União para instituir imposto sobre produtos industrializados, sendo este o critério material da hipótese de incidência do tributo: execução de uma operação de industrialização.

O art. 155 da CF/88, por seu turno, ao fixar a regra-matriz de incidência do ICMS estabelece como competência dos Estados e do Distrito Federal instituir imposto sobre

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 de transportes interestadual e intermunicipal ou de comunicação. Observe-se que este imposto não incide sobre a mercadoria em si, mas sobre operações relativas à circulação destas mercadorias ou dos serviços acima mencionados. Estas operações relativas à circulação de mercadorias, consubstanciando negócios jurídicos de natureza mercantil, encerram duas obrigações: entregar a mercadoria e pagar o preço.

Por sua vez o art. 156 da CF/88 estabelece como competência dos Municípios instituir impostos sobre 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.

Aqui é preciso que se defina 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).

Existem pois, no aspecto temporal da hipótese de incidência dos três tributos verifica-se que, em relação ao IPI o aspecto temporal ocorre quando da saída do produto do estabelecimento industrial; no caso do ICMS, na circulação da mercadoria, e no ISS no momento da entrega do serviço ao cliente.

Conclui-se, portanto que 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. 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. 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.

É inequívoco, portanto, que no caso dos autos, ainda que haja prestação de serviço (obrigação de fazer algo), esta 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 o autuado 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 tríplice incidência tributária.

Na Constituição Federal a CF/88 restou determinada a exclusão de competência 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 princípios 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.

174

Assim é que o DL 406/68 discriminou quais as 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:

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.

Verifica-se, portanto que o dispositivo acima visou tão-somente excluir a incidência do ICMS das operações constantes da lista de serviços, sem atingir, contudo, 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 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 156, constam como precedentes da Súmula os acórdãos 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 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 143 do extinto TFR, já que foi publica, 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. Com a nova ordem constitucional, o enunciado da Súmula 143 do TRF perdeu sua validade jurídica, mesmo porque aquela interpretação foi reformulada pela Súmula 156 do STJ.

Só seria possível excluir a 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/98 (exclusões ao conceito de industrialização).

Impossível, desse modo, simplesmente afastar a exigência do IPI, resta apenas examinar se ela é mesmo cabível. Afirma a fiscalização que a recorrente produz, isto é, fabrica etiquetas auto-adesivas de uso exclusivo do cliente que as encomenda visto conter dizeres que somente a ele interessam. E que tal atividade é tributada pelo IPI pois se subsume no conceito de industrialização previsto no art. 3º da Lei 4.502/64, não estando prevista qualquer exclusão na legislação de referência. Já a autuada pretende que tal atividade revestiria a natureza de serviços gráficos personalizados sobre o qual haveria apenas a incidência do ISS.

Diante do que já se disse, não importa que a atividade seja tributada pelo ISS, o que conta é se ela é tributada pelo IPI.

Apesar dessa afirmação, é importante destacar a distinção entre o mero serviço de composição gráfica e a atividade exercida pela autuada. É que tal serviço se resume à aposição de dizeres, símbolos e outros caracteres sobre as etiquetas já prontas. Haveria apenas serviço, pois, se a atividade da autuada se resumisse àquela aposição, isto é, se as etiquetas fossem fornecidas pelo encomendante ou adquiridas prontas pelo autuado, que se limitaria a criar e nelas acrescentar os dizeres, símbolos etc contratados pelos seus clientes. Note-se que somente na última hipótese (compra das etiquetas prontas pelo próprio autuado) é que se materializaria conflito com a legislação do ICMS objeto do Decreto mencionado. Isso porque se trataria, aí sim, simultaneamente da realização de um serviço e concomitante venda de um produto. Mas não haveria colisão com a legislação do IPI pois nenhum produto teria aí sido elaborado.

181

Na primeira hipótese, isto é, se as etiquetas tivessem sido fornecidas pelo próprio cliente, a legislação do IPI ainda considera ocorrer industrialização (e mesmo que todos os demais insumos necessários também o fossem). Nessa hipótese, sim, mas apenas nela, é que se materializaria uma cumulação de IPI e de ISS sobre o mesmo fato.

Mas, como já insistentemente repetido, não é o que ocorre no caso da contribuinte: ela elabora, confecciona, produz, etiquetas a partir de insumos que adquire. Sobre tais etiquetas, depois de prontas, põe dizeres, símbolos e outros caracteres de interesse de seus clientes, personalizando-as. Portanto, primeiro uma fabricação típica, depois um serviço gráfico.

Esses os fatos.

Pois bem, a lei 4.502/64 prevê como fato gerador do IPI:

ART.3 - Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

I - o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;

II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto.

III - o preparo de medicamentos oficiais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente a consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica (acrescido pelo Decreto-Lei n. 1.199, de 27/12/1971.

IV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas.(acrescido pela Lei n. 9.493, de 10/09/1997 (DOU de 11/09/1997, em vigor desde a publicação).

Portanto, a operação consistente na aposição de dizeres impressos sobre material elaborado, ainda que realizada exclusivamente com “insumos” fornecidos pelo encomendante continua sendo tributada pelo IPI segundo a disposição original da Lei 4.502/64.

É certo que o fato de os produtos serem fabricados por encomenda do produtor, embora não suficiente, amplia as possibilidades de exclusão segundo a redação dos diversos decretos baixados como regulamentos do imposto. Realmente neles se previram três hipóteses para operações por encomenda que afastam o conceito de industrialização. Confira-se (extraído do Decreto 4.544/2002, mas idêntica disposição consta em todos os outros):

Exclusões

Art. 5º Não se considera industrialização:

...

III - a confecção ou preparo de produto de artesanato, definido no art. 7º;

IV - a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;

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

Considerando que o produto nem é de artesanato nem de vestuário, há duas condições adicionais à encomenda: primeiro, o produto deve ser confeccionado em um pequeno estabelecimento, denominado no regulamento como oficina, ou na própria residência do preparador ou confeccionador; segundo, o seu preço deve se compor essencialmente do trabalho profissional envolvido.

Ambas as definições são dadas no mesmo decreto:

Artesanato, Oficina e Trabalho Preponderante

Art. 7º Para os efeitos do art. 5º:

I - no caso do seu inciso III, produto de artesanato é o proveniente de trabalho manual realizado por pessoa natural, nas seguintes condições:

a) quando o trabalho não conte com o auxílio ou participação de terceiros assalariados; e

b) quando o produto seja vendido a consumidor, diretamente ou por intermédio de entidade de que o artesão faça parte ou seja assistido.

II - nos casos dos seus incisos IV e V:

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

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

Assim, descartados o artesanato e a confecção de roupa, uma operação realizada por encomenda e que altere a natureza, o funcionamento etc do produto somente deixa de ser considerada industrialização para efeito de exigência do IPI se for realizada num estabelecimento de no máximo cinco quilowatts de potência e cujo preço seja composto, em sessenta por cento ou mais, pelo valor do trabalho aplicado.

Note-se que não é necessário que os insumos sejam fornecidos integralmente pelo encomendante, basta (cumprida a outra condição) que eles não ultrapassem quarenta por cento do preço cobrado.

Destarte, a prova dos autos não autoriza considerar a operação realizada como estando excluída do conceito de industrialização. Desnecessário enfatizar que as duas condições precisam ser cumpridas cumulativamente.

Nesses termos, fato de as etiquetas serem inaproveitáveis por outro cliente ou de não se formarem estoques é, pois, totalmente irrelevante para a matéria, o mesmo ocorrendo acerca de serem os insumos fornecidos integralmente pelos encomendantes.

E assim sendo, o autuado é sim contribuinte do IPI como estabelecimento industrial que é. As saídas que promove das etiquetas auto-adesivas aí elaboradas constituem, assim, fato gerador do IPI e não há mácula no lançamento por este aspecto.

Outrossim, cabe esclarecer que, embora tais produtos tenham sido encomendados, de acordo com uma série de especificações, não houve industrialização por encomenda, o que possibilitaria as operações com suspensão do IPI, nos termos do RIPI, em razão do encomendante não ter enviado qualquer tipo de insumo. Aliás, vale lembrar que se a tese do impugnante fosse válida, o estabelecimento não teria direito a qualquer crédito do IPI incidente na aquisição de insumos.

No que tange às saídas para a Zona Franca de Manaus, a recorrente alega serem idênticas às operações de exportação e, portanto, gozando da mesma imunidade daquela.

Aqui merecem ser tecidas algumas considerações sobre o regime da ZFM. A ZFM configura-se, nos termos do art. 452 do RA como uma zona de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos:

Art. 452A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos (Decreto-lei nº 288, de 1967, artigo 1º).

Por sua vez o art. 454 do RA determina que “A remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou posterior exportação, será, para efeitos fiscais, equivalente a uma exportação brasileira para o exterior.”

Entretanto, isto não significa que de plano que se está diante de uma isenção. Para que se concretize a isenção é preciso que se comprove efetivamente que os produtos adentraram na ZFM. Tanto é assim que a legislação do IPI ao conceituar as operações cujas saídas sejam destinadas à ZFM, o faz com suspensão do lançamento do imposto, cuja isenção só se aperfeiçoaria pelo cumprimento da condição, qual seja, a prova de que os produtos em questão foram internados na Zona Franca de Manaus (Art. 71 do RIPI/02).

Por sua vez, as cópias de notas fiscais apresentadas pela defesa não são prova cabal de que as mercadorias foram efetivamente internadas na ZFM, conforme consta no RIPI/02:

Prova de Internamento de Produtos

Art. 76. A constatação do ingresso dos produtos na ZFM e a formalização do internamento serão realizadas pela SUFRAMA de acordo com os procedimentos aprovados em convênios celebrados entre o órgão, o Ministro de Estado da Fazenda e as Unidades Federadas.

Art. 77. Previamente ao ingresso de produtos na ZFM, deverão ser informados à SUFRAMA, em meio magnético ou pela Rede Mundial de Computadores (INTERNET), os dados pertinentes aos documentos fiscais que acompanham os produtos, pelo transportador da mercadoria, conforme padrão conferido em software específico disponibilizado pelo órgão.

Art. 78. A SUFRAMA comunicará o ingresso do produto na ZFM, ao Fisco da Unidade Federada do remetente e ao Fisco Federal, mediante remessa de arquivo magnético até o último dia do segundo mês subsequente àquele de sua ocorrência.

O art. 346 do RIPI/02 estabelece, ainda, procedimentos a serem observados por ocasião da emissão das notas fiscais de venda de mercadorias à ZFM. Vejamos seus precisos termos:

Art. 346. Na saída de produtos industrializados de origem nacional, para a ZFM, as vias da nota fiscal terão o seguinte destino:

I - a primeira, depois de visada previamente pela repartição do Fisco Estadual do domicílio do contribuinte remetente, acompanhará os produtos e será entregue ao destinatário;

II - a segunda permanecerá presa ao bloco, para exibição ao Fisco;

III - a terceira, devidamente visada, acompanhará os produtos e será destinada para fins de controle da Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas;

IV - a quarta será retida pela repartição estadual, no momento do visto a que alude o inciso I; e

V - a quinta, devidamente visada, acompanhará os produtos até o local de destino, devendo ser entregue com uma via do Conhecimento de Transporte à SUFRAMA.

§ 1º Os documentos relativos ao transporte de produtos não poderão ser emitidos englobadamente, de forma a compreender produtos de distintos remetentes.

§ 2º O contribuinte remetente deverá conservar, pelo prazo previsto na legislação da Unidade Federada a que estiver subordinado, os documentos relativos ao transporte dos produtos, assim como o documento relacionado com o internamento das mercadorias expedido pela SUFRAMA. (GRIFEI)

134

§ 3º O contribuinte remetente mencionará na nota fiscal, no campo "Informações Complementares", além das indicações exigidas pela legislação:

I - o número de inscrição do estabelecimento destinatário na SUFRAMA; e

II - o código de identificação da repartição fiscal da Unidade Federada a que estiver subordinado o seu estabelecimento.

Verifica-se, portanto, que o remetente dos produtos à ZFM tem o dever de conservar consigo os conhecimentos de transporte e o documento emitido pela SUFRAMA, no qual constam as notas fiscais referentes aos produtos regularmente internados, tudo para efeito de comprovação dessa internação. Caso contrário, não restará provado o cumprimento da condição da isenção, o que, só então permitiria a exclusão de tais saídas do montante do crédito tributário lançado.

Desta, forma não restando comprovada a entrada das mercadorias na ZFM, não se tem concretizada a isenção e, por conseguinte, é exigível o tributo suspenso.

No que diz respeito às saídas destinadas a indústrias de peças e partes para veículos automotores e de calçados, ao amparo do artigo 31 da MP 66/2002 e art. 29 da Lei nº 10637/2002, deve se verificar que a lei determina que as matérias-primas, produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados a estabelecimento que, preponderantemente, fabrique produtos classificados no Capítulo 64 da TIPI e componentes, chassis, carrocerias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485/2002 sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI, **inclusive aqueles que corresponde a notação NT (não tributados) na TIPI., sendo que nas notas fiscais do fornecedor deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente.** Ou seja, ainda que a classificação fiscal resultasse em uma posição de alíquota zero, tal obrigação acessória não seria dispensada.

Examinando as cópias de notas fiscais juntadas pelo impugnante constata-se que em nenhuma delas consta a expressão "Saída com suspensão do IPI", nem a especificação do dispositivo legal correspondente. Tampouco, pela descrição que consta no corpo do documento fiscal, é possível identificar se as etiquetas se destinavam à industrialização dos produtos classificados no Capítulo 64 da TIPI e componentes, chassis, carrocerias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485/2002, ou se eram destinados ao ativo dos adquirentes, sendo que no "laudo pericial" apresentado pela defesa não consta nenhum modelo que possa ser identificado como destinado à indústria de calçados ou de partes e peças de veículo automotivos.

Destarte, tanto no caso das saídas para a Zona Franca de Manaus, como nas destinadas a indústrias de peças e partes para veículos automotores e de calçados, ao amparo do artigo 31 da MP 66/2002 e art. 29 da Lei nº 10637/2002, não se pode olvidar que era ônus processual da defesa fazer a prova dos fatos constitutivos de seu direito nos termos do Decreto nº 70.235/72, art. 16, III, combinado com o CPC, art. 333, I.

Não o tendo feito, cabe o lançamento do tributo devido e não recolhido.

Com relação à classificação fiscal dos produtos em questão, vale observar que não há conflito entre a fiscalização e a recorrente quanto à espécie ou natureza dos produtos: ambos concordando que se tratam de etiquetas auto-adesivas de plástico. A questão controversa diz respeito à classificação fiscal destes produtos.

Quanto aos laudos produzidos pelo INT e outros órgãos federais congêneres, bem como qualquer outro laudo técnico produzido por profissional habilitado deve ser dito que a sua função é a de descrever os aspectos técnicos dos produtos analisados, subsidiando a classificação de mercadorias, mas não são instrumentos legais validos para definir a classificação fiscal de mercadorias, conforme inclusive resta consignado no § 1º do art. 30 do PAF:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos. (grifo nosso)

Desta forma, não há duvidas de que a função dos laudos técnicos é fornecer as informações necessárias, no que tange aos aspectos técnicos dos produtos analisados, para que a SRF promova a correta classificação fiscal da mercadoria.

Pois bem, tal dispositivo permite constatar tanto a improcedência do pedido de perícia, como a natureza do “laudo técnico” apresentado pela impugnante, que consiste, na verdade, na interpretação e aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, sob a ótica de seu autor, tarefa esta reservada à SRFB

Vejamos agora o que diz as Notas do Capítulo 49:

SEÇÃO VII

PLÁSTICOS E SUAS OBRAS; BORRACHA E SUAS OBRAS

2.- Com exceção dos artigos das posições 3918 e 3919, classificam-se no Capítulo 49 os plásticos, a borracha e as obras destas matérias, com impressões ou ilustrações que não tenham caráter acessório relativamente à sua utilização original.

39.19 -CHAPAS, FOLHAS, TIRAS, FITAS, PELÍCULAS E OUTRAS FORMAS PLANAS, AUTO-ADESIVAS, DE PLÁSTICOS, MESMO EM ROLOS

A presente posição abrange todas as formas planas auto-adesivas de plásticos, mesmo em rolos, com exclusão dos revestimentos de pavimentos, de parede ou de teto da posição 39.18. Todavia, o âmbito da presente posição limita-se às formas planas auto-adesivas aplicáveis por pressão, isto é, que, à temperatura ambiente, sem umidificação ou qualquer outra adição, são colados de forma permanente (de um ou ambos os lados) e que adiram firmemente em grande número de superfícies de diferentes tipos por simples contato ou por simples pressão do dedo ou da mão.

Deve notar-se que a presente posição abrange igualmente os artefatos contendo impressões ou ilustrações que não sejam de caráter acessório em relação à sua utilização principal (ver a Nota 2 da Seção VII).

184

CAPÍTULO 49

LIVROS, JORNAIS, GRAVURAS E OUTROS PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS GRÁFICAS; TEXTOS MANUSCRITOS OU DATILOGRAFADOS, PLANOS E PLANTAS

Os artefatos das posições 39.18, 39.19, 48.14 e 48.21 também estão excluídos deste Capítulo, mesmo quando revestidos de impressões ou ilustrações que não tenham um carácter acessório relativamente à sua utilização inicial.

Tratando-se de etiquetas consistentes em películas de plástico auto-adesivas, aplicáveis por pressão mecânica à temperatura ambiente, e iniciando o enquadramento na TIPI pela aplicação RGI nº 1, encontramos na posição 3919 os dizeres: “*Chapas, Folhas, tiras, fitas, películas e outras formas planas, auto-adesivas, de plásticos, mesmo em rolos*”.

Esta posição está desdobrada nos códigos 3919.10.00 – Em rolos de largura não superior a 20 m e 3919.90.00 – outras. Na falta de uma posição mais específica, as etiquetas de plástico, auto-adesivas da impugnante devem ser classificadas na posição residual sob o código 3919.90.00 – outras, por força da RGI n.º 1, com alíquota de 15%, tal como determinado pela fiscalização.

Quanto à citada Nota 2 da Seção VII, deve se observar que expressamente ela faz ressalva aos artigos das posições 3918 e 3919, excetuando-os da classificação no citado Capítulo:

“ Com exceção dos artigos das posições 3918 e 3919, classificam-se no Capítulo 49 os plásticos, a borracha e as obras destas matérias, com impressões e ilustrações que não tenham carácter acessório relativamente à sua utilização ”.

É certo que no caso concreto a etiqueta é acessório em relação ao produto na qual é aplicada. Mas a Nota 2 da Seção VII, estabelece que esta circunstância só vale para classificar produtos no Capítulo 49. E tal só poderá se dar, como se demonstrou, se os produtos não forem classificáveis nas posições 3918 e 3919. No caso as etiquetas se classificam exatamente na posição 3919, não cabendo, assim, fazer a consideração do que seja acessório e do que seja o principal.

Desta forma, não há duvidas de que as etiquetas em questão classificam-se na posição 3919.

Aqui vale dizer que, ao contrário do que afirma a recorrente, a SRF reiteradamente tem decidido que a posição 3919 é correta para produtos desta natureza, conforme se ilustra a seguir:

“Código: 3919.90.9900

Tabela: TIPI – Dec. nº 97.410/88

Ato: Parecer CST (DCM) nº 641/92, DOU de 15/06/92

Etiquetas, decalques e faixas decorativas, para decoração de veículos e outros fins, constituídos de folhas de plástico auto-adesivo, cortados em formatos diversos, com uma das faces impressa com figuras e dizeres variados e a outra revestida de substância adesiva e protegida por uma folha de papel descartável.”

"Código: 3919.10.0000

Tabela: TIPI – Dec. nº 97.410/88

Ato: Parecer Cosit (Dinom) nº 64/93, DOU de 12/02/93

Decalque ou impresso autocolante, de plástico, revestido em uma das faces de adesivo, impresso pelo processo silkscreen (serigrafia), apresentado em rolos de largura não superior a 20cm."

"Código: 3919.10.0000

Tabela: TIPI – Dec. nº 97.410/88

Ato: Parecer Cosit (Dinom) nº 401/94, DOU de 19/05/94

Adesivos autocolantes, de plástico, com propaganda impressa (mensagens, avisos, indicações, textos, ilustrações etc.) pelo sistema 'silk screen', apresentados em rolos."

"Código: 3919.90.9900

Tabela: TIPI – Dec. nº 97.410/88

Ato: Despacho Homologatório Cosit (Dinom) nº 247/93, DOU de 11/11/93

Etiquetas auto-adesivas, de plástico, obtidas por corte de películas plásticas, com formas e dimensões variadas, apresentando uma das faces impressa com figuras e dizeres diversos, e a outra revestida de substância adesiva protegida por papel descartável."

"Código: 3919.90.00

Tabela: TIPI – Dec. nº 3.777/01

Ato: Solução de Consulta Coana nº 64/01, DOU de 12/12/01

Emblemas de identificação de produto, de película de poliéster metalizada e impressa, recoberta com resina de poliuretano, auto-adesivos, recortados, marca Vitrotrim, fabricante 3 M do Brasil Ltda."

Assim, não há qualquer prática reiterada da administração que sustente a classificação fiscal que o contribuinte adotava.

A recorrente ainda alega que a classificação fiscal errônea que vinha praticando constituiria erro de direito, portanto, não seria possível a lavratura de um auto de infração que alterasse tal classificação fiscal da mercadoria, pois isso acarretaria mudança de critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN:

Art.146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício

RF

do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução .(grifos acrescidos)

De plano h[á] de ser dito que a SRFB reiteradamente tem decidido que a posição 3919 é correta para os referidos produtos. Por sua vez a proibição posta no art. 146 se refere aos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, que é um ato administrativo declaratório/constitutivo.

Adotar significa um processo de escolha voluntária.. Em sede de administração pública esse processo sofre considerável limitação. A autoridade administrativa fiscal, pelo fato de sua atividade ser plenamente vinculada e hierarquicamente estruturada, só pode **adotar** (seguir) um critério jurídico quando efetuar um lançamento (conforme deferido pelo art. 146 do CTN), ou quando esse critério lhe é imposto pela legislação ou determinação de autoridade que lhe for hierarquicamente superior como se observa do parágrafo único do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é **vinculada** e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.* (grifo nosso)

Por sua vez a escolha de um **critério jurídico** em sede administrativa é necessariamente uma **escolha expressa**, determinada por lei, já que a atividade administrativa é vinculada e obrigatória.

No que se refere à classificação fiscal e outros aspectos fiscais pode a contribuinte ingressar com processo de consulta com o objetivo de que a administração declare expressamente o critério jurídico que adotará para aquela questão. Esse critério jurídico, também estará ao abrigo do art. 146 do CTN.

Com efeito, a autoridade fiscal, diante da mercadoria que lhe é apresentada, deve eleger, adotar, entre as classificações normativas porventura existentes, aquela que se refira a ela, ou seja, deve proceder a subsunção do fato concreto à norma determinada pela legislação competente (estabelecidora de códigos de classificação fiscal a serem seguidos pela administração). Deve também adotar a **classificação estabelecida** pelas Superintendências da Receita Federal **em processo de consulta**, salvo modificações ordenadas por instância superior ou por esta diretamente estabelecida, ou ainda, consagrada pelo Comitê Internacional do Sistema Harmonizado (nesse caso definitiva), do qual o Brasil é um dos países signatários.

Logo, quando existir um código estabelecido pela administração (critério jurídico da classificação), ou mesmo judicialmente, nos casos concretos, para determinado tipo de mercadoria a fiscalização deve **adotá-lo** (por estar vinculada).

No momento do lançamento, caso não haja nenhum critério jurídico já adotado pela administração, o art. 146 do CTN defere à autoridade fiscal a prerrogativa de adotar um (critério jurídico), pois se assim não fosse o próprio ato seria juridicamente impossível por falta de balizamento.

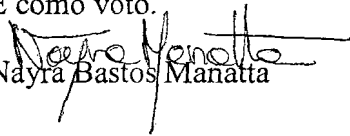
O entendimento explanado está posto na fl. 247 do livro Processo Administrativo Fiscal de Antônio Silva Cabral Ed. Saraiva 1993, *verbis*:

Aliomar Baleeiro (Direito tributário brasileiro, p. 451) entendeu os critérios jurídicos como sinônimos de normas complementares que fazem parte da legislação tributária e se concretizam em pareceres, instruções normativas, portarias etc., atos estes que estão relacionados com a norma legal e fornecem critérios para a tributação. (grifo nosso)

Portanto, quando não existe classificação fiscal estabelecida em decisões administrativas de cunho normativo ou concreto, ou, ainda, por decisões judiciais (em casos concretos) não se pode falar em critério jurídico adotado pela Administração anterior ao lançamento.

Diante do exposto voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto.

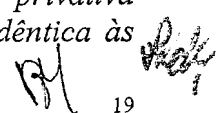

Nayra Bastos Manatta

Declaração de Voto

Pedi vista dos autos, para melhor exame da matéria e, impetro vênias à d. Relatora para dissentir parcialmente de seu brilhante voto, pelas razões que passo a expor.

Como é elementarmente sabido, coerente com os princípios que informam a estrutura do Estado Federal, a Constituição brasileira estabeleceu um sistema de *discriminação de competências tributárias*, presidido pelos princípios da “privatividade”, “rigidez”, “segregação” e “incomunicabilidade das diferentes áreas” em que estão distribuídas tais competências, através do qual se *enumeram taxativamente* quais os tributos cuja instituição é autorizada a cada ente federado, definindo-os em função de *campos de imposição delimitados* pela referência aos fatos econômicos que os caracterizam, de tal forma que a competência tributária dos entes federados só pode ser exercida em relação aos tributos autorizados, nos estritos limites (materiais e territoriais) dos respectivos campos de imposição, na forma e nas condições autorizadas pela Constituição, vigorando a parêmia de que é proibido o que não é expressamente autorizado (“*prohibita intelliguntur quo non permisum*”).

Como também é curial e esclarece Amílcar de Araújo Falcão, da atribuição da competência tributária privativa, necessariamente provém uma “*dúplice decorrência*”. “Em primeiro lugar, a atribuição de competência privativa tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado imposto. Em segundo lugar, da atribuição de competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às



unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação: tanto equivale a dizer, se pudermos usar tais expressões, que a competência privativa é oponível erga omnes, no sentido de que o é por seu titular ou por terceiros contra quaisquer outras unidades federadas não contempladas na outorga." (cf. Amílcar de Araújo FALCÃO, in "Sistema Tributário Brasileiro - Discriminação de Rendas", Edições Financeiras S/A, 1ª Ed., 1965, pág. 38).

Fixadas estas elementares premissas decorrentes do sistema tributário adotado, já de início verifica-se que ao interpretar a *discriminação constitucional de competências tributárias*, tanto a Suprema Corte como o Superior Tribunal de Justiça, há muito já assentaram unisonamente que a *atividade de composição gráfica, fotocomposição, clichê, zincografia, litografia e fotolitografia se insere na competência tributária privativa dos Municípios* (CF/88, art. 156, inc. III) para tributar os serviços *composição gráfica, expressamente previstos na lista de serviços definidos em Lei Complementar* (cf. item 77 da lista anexa ao DL nº 406/68; item 77 da lista anexa à LC nº 56/87; item 13.05 da lista anexa à LC nº 116/03), que "é *taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, (...), embora comportem interpretação ampla os seus tópicos*". (cf. Ac. da 2ª Turma do STF no RE nº 361.829-RJ, em sessão de 13/12/05, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, publ. in DJU de 24/02/06, pág. 51, EMENT VOL-02222-03 PP-00593 e in LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, p. 240-257). Na mesma ordem de idéias, já na vigência da Constituição de 1988, a *Súmula 156 do STJ* sedimentou o entendimento no sentido de que "a *prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS*" (cf. Súmula 156 da 1ª SEÇÃO do STJ, em sessão de 22/03/96, DJU de 15/04/96 p. 11631, in RSTJ vol. 86/135 e in RT vol. 726/168).

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

"Art. 2º(..)

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

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

"ISS. SERVIÇO GRÁFICO POR ENCOMENDA E PERSONALIZADO. *Utilização em produtos vendidos a terceiros. a feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos mercadorias, sob encomenda e pessoalizadas, e atividade de empresa gráfica sujeita ao ISS, o que não se desfigura por utilizá-los o cliente e encomendante na embalagem de produtos por ele fabricados e vendidos a terceiro. Recurso extraordinário conhecido e provido.*" (cf. AC da 1ª Turma do STF no RE 111566-SP, em sessão de 25/11/86, Rel. Min. RAFAEL MAYER Publicação, publ. in DJU de 12/12/86, pág. 24667 EMENT VOL-01445-03, pág. 383)

**"TRABALHOS GRÁFICOS PERSONALIZADOS E
REALIZADOS MEDIANTE ENCOMENDA.**

A circunstancia de serem utilizados, pelo cliente, na embalagem de produtos de sua fabricação, vendidos a terceiros, não desfigura a sujeição da atividade da empresa grafica ao imposto sobre serviços. precedente do Supremo Tribunal: RE-106.069, (RTJ-115/1.419). Recurso Extraordinário provido para restaurar a sentença que acolheu os embargos a execução fiscal." (cf. AC. da 1ª Turma do STF no RE nº 110.944-SP, em sessão de 30/09/86, Rel. Min. Octavio Gallotti, publ. in DJU de 24/10/86, pág 20326, EMENT VOL-01438-05, pág. 1001)

RECURSO ESPECIAL - ALÍNEAS "A" E "C" - TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - PRELIMINAR DE PERDA DE OBJETO DA IMPETRAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DE OFÍCIO DA QUESTÃO - CONFEÇÃO 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.

(...)

A elaboração dos cartões com as características requeridas pelo destinatário, que é aquele que encomenda o serviço, tais como a logomarca, a cor, eventuais dados e símbolos, indica de pronto a prestação de um serviço de composição gráfica, enquadrado no item 77 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68.

Há, portanto, nítida violação ao disposto no § 1º do artigo 8º do Decreto-Lei n. 406/68, uma vez que a hipótese dos autos configura prestação de serviços de composição gráfica personalizados, sujeitos apenas à incidência do ISS (Súmulas ns. 156/STJ e 143 do extinto TFR).

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

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

Dissídio jurisprudencial configurado quanto ao mérito.

Recurso especial provido. (cf. AC. da 2ª Turma do STJ no REsp nº 437.324-RS, REg. nº 2002/0054820-8, em sessão de 19/08/03, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, publ. in DJU de 22/09/03 p. 295RT vol. 821 p. 191)

**AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO.
PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE**

184
184

INSTRUMENTO. ARTIGO 544 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. SERVIÇO GRÁFICO PERSONALIZADO E POR ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DO ISS. SÚMULA 156/STJ.

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

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

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

4. Agravo regimental desprovido. (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no AgRg no Ag nº 1071523-SP Reg. nº 2008/0144154-1, em sessão de 18/08/09, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 14/09/09)

"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." (cf. AC. da 2ª Turma do STJ no AgRg nº REsp 966184-RJ, Reg. nº 2007/0157123-1, em sessão de 03/04/08, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, publ. in DJU de 19/12/08)

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO E IMPRESSÃO GRÁFICAS.

Ady

CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS E DE CRÉDITO INCIDÊNCIA EXCLUSIVA DO ISS. NÃO-INCIDÊNCIA DO IPI. CONCEITO DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO. MATÉRIA DE ÍNDOLE EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL VIOLAÇÃO DOS ARTS. 96 E 100 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF.

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

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

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

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

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

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

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

7. Recurso especial não conhecido. (cf. AC. da 1ª Turma do STJ na REsp nº 817182-RJ, Reg. nº 2006/0025257-7, em sessão de 28/11/06, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 08/03/07 p. 170)

Dos preceitos expostos resulta claro que por força de expressas disposições da discriminação de competências constitucionais (art. 156, inc. III, § 3º; art. 155, inc. II, § 2º, incs.VII, X, alínea "d" e XI; e art. 153, inc. IV, § 2º) e dos princípios dela decorrentes

(princípios da “privatividade”, “rigidez”, “segregação” e “incomunicabilidade das diferentes áreas” em que estão distribuídas tais competências), estes últimos regularmente estabelecidos pela Lei Complementar (LC 116/03, item 13.05) nos expressos termos do art. 146 da CF/88, a atividade da Recorrente (serviços de produção de etiquetas impressas ou gravadas em suportes físicos de polycarbonato, sob encomenda e para uso exclusivo do encomendante) está *fora do campo de incidência do IPI e do ICMS*, posto que *expressa e privativamente inserida no campo de incidência do ISS*, tal como já proclamado pela Jurisprudência cristalizada nas Súmulas nº143 do extinto TFR e nº 156 do E. STJ, esta última editada *já na vigência* da atual Constituição e portanto *aplicável também ao IPI*, conforme proclamado nos arestos retro citados.

Assim, achando-se expressamente excluída do campo de incidência do IPI e, conseqüentemente não se caracterizando como contribuinte do referido imposto, data vênua, entendo que ao praticar a atividade excogitada (serviços de produção de etiquetas impressas ou gravadas em suportes físicos de polycarbonato, sob encomenda e para uso exclusivo do encomendante fornecimento de concreto), a Recorrente por não se inserir no conceito de industrialização está totalmente desonerada do IPI na fabricação e venda daqueles produtos, donde decorrem, a ilegalidade e insubsistência da pretensão fiscal de exigir o IPI sobre as referidas atividades, e a conseqüente procedência do Recurso nesse particular.

Releva, outrossim, notar que a atividade tratada nestes autos (serviços de produção de etiquetas impressas ou gravadas em suportes físicos de polycarbonato, sob encomenda e para uso exclusivo do encomendante fornecimento de concreto), não se confunde com a atividade gráfica em escala industrial de artefatos não personalizados (tais como cadernos, formulários, livros fiscais, etc.), cujas saídas do estabelecimento industrializador estão inseridas no campo de incidência do IPI.

Da mesma forma, os pretextos invocados no lançamento excogitado para justificar a sua pretensão à revisão de auto lançamentos anteriores - “erro na classificação” e conseqüente “erro de alíquota” - traduzem na realidade *erros de aplicação das normas aos fatos* e valores já oferecidos à tributação, ou seja, consubstanciam *erros de direito* que não autorizam a revisão do lançamento, pois está na lei (arts. 145, 146 e 149 do CTN) e proclama a Jurisprudência há muito pacificada (v. Ac. STF nº. RE nº 104.226-SC in RTJ 113/908), o *erro de direito* no lançamento anterior *não autoriza a sua revisão*, que não pode ser promovida para a *adoção de um novo critério de interpretação da Lei ou de ato normativo (nova classificação)*, tal como recentemente proclamado pelo E. STJ e se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MANDADO DE
SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.
CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR.
REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA
227/TRF. PRECEDENTES.

“*A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento*” (Súmula 227 do TFR).

A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN.

O lançamento suplementar resta, portanto, motivado por erro de direito. (Precedentes: Ag 918.833/DF, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 11.03.2008; AgRg no REsp 478.389/PR, Min.



HUMBERTO MARTINS, DJ. 05.10.2007, REsp 741.314/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ. 19.05.2005; REsp 202958/RJ, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 22.03.2004; REsp 412904/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 27/05/2002, p. 142; Resp nº 171.119/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ em 24.09.2001).

Recurso Especial desprovido" (cf. AC. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 1.112.702-SP, Reg. nº 2008/0105327-2, em sessão de 20/10/09, Rel. Min. Luiz Fux, publ. in DJU de 06/11/09)

Isto posto, pelas razões expostas impetro vênia à d. Relatora para dissentir de seu brilhante voto, e DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso para que sejam excluídas do lançamento as operações relativas a serviços de produção de etiquetas impressas ou gravadas em suportes físicos de policarbonato, sob encomenda e para uso exclusivo do encomendante, que se acham *fora do campo de incidência do IPI*, posto que *expressa e privativamente inserida no campo de incidência do ISS*, tal como já proclamado pela Jurisprudência cristalizada na Súmula nº 156 do E. STJ, bem como as operações em que se pretende a revisão de lançamento por suposto erro de classificação da mercadorias, que não autoriza revisão do lançamento, nos expressos termos dos arts. 145, 146 e 149 do CTN e da Jurisprudência citada, mantendo no mais a r. decisão recorrida.

É o meu voto.



FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA