



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.001315/2007-24
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.269 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de novembro de 2021
Recorrente DISKPAR LOGISTICA E AUTOMACAO LTDA. E FAZENDA NACIONAL
Interessado FAZENDA NACIONAL E DISKPAR LOGISTICA E AUTOMACAO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 10/01/2002 a 30/06/2002

BOBINAS PERSONALIZADAS POR ENCOMENDA. IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO PELO IPI.

As atividades relacionadas aos serviços gráficos personalizados - produção de bobinas por encomenda não se confundem com industrialização de mercadorias/produtos, devendo-se afastar a tributação pelo IPI, vez que tais serviços possuem como características a intangibilidade, perecibilidade, heterogeneidade e simultaneidade. Perecibilidade, pois tais serviços não podem ser “armazenados/estocados” para a venda varejo; Intangibilidade, pois não podem ser provados ou sentidos; Heterogeneidade, pois tais serviços sofrem variação para cada cliente encomendante, considerando a customização dedicada e Simultaneidade, pois envolve a dinamicidade entre a produção e o consumo.

O serviço customizado prestado pelo sujeito passivo abrange essas características, pois: (i) Reflete um planejamento anterior para a busca do objeto alcançado, em observância a demanda específica exposta em contrato firmado entre o cliente e o prestador; (ii) Não se trata de venda de produtos de prateleira padronizáveis; (iii) Se diferencia, de acordo com a demanda de cada cliente; (iv) Envolve interação direta com o cliente - uma vez que a personalização do produto é alcançada de forma colaborativa entre a parte contratante e o contratado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator), Rodrigo Mineiro Fernandes, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Midori Migiyama. O Recurso Especial da Fazenda Nacional restou prejudicado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Sujeito Passivo, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-006.139**, de 19/11/2019 (fls. 1.015/1.032), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento/CARF, que deu parcial provimento aos Recurso Voluntário apresentado.

Do Auto de Infração

Originalmente, foi lavrado Auto de Infração, em 22/06/2007 (fls. 412/429), para exigência do **IPI**, acrescidos de juros de mora, da multa proporcional (75%), e multa sobre IPI não lançado com cobertura de crédito, por ter o estabelecimento industrial promovido a saída de produtos tributados, com falta e/ou insuficiência de lançamento de imposto e por erro de classificação fiscal e/ou erro de alíquota, em relação aos produtos relacionados nas planilhas junto ao Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal de fls. 118/130. O período fiscalizado refere-se a 01/01/2002 a 30/06/2002.

O Contribuinte é prestadora de serviços - indústria gráfica, fabricante de bobinas de papel para automação bancária e comercial. Produz bobinas personalizadas ou sem impressão.

Impugnação e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Auto de Infração, o Contribuinte apresentou a Impugnação (fls. 446/456), instruída com os documentos de fls. 457/527, requerendo a improcedência do lançamento efetuado, onde em síntese, alega que:

- a empresa é do ramo de prestação de serviços gráficos e realiza preponderantemente, atividade de impressão de bobinas de papel personalizadas, produzidas sob encomenda, o que excluiria tais produtos do conceito de industrialização, pois os serviços de composição gráfica seriam tributados exclusivamente pelo ISS, não se sujeitando ao IPI;

- seus produtos personalizados e produzidos sob encomenda dos clientes, se não viessem a ser faturados àqueles encomendante originais, tornar-se-iam absolutamente inúteis;
- não é estabelecimento industrial, mas sim prestador de serviços gráficos, não se sujeitando ao IPI, conforme remansosa jurisprudência sumulada e doutrina atinente à espécie;
- quanto à classificação fiscal, fato é que o Decreto nº 4.070, de 2001, que revogou o dispositivo anterior, manteve não só a classificação fiscal pretendida pela Fiscalização, como também aquelas utilizadas pelo sujeito passivo;
- ainda que houvesse uma classificação específica para o caso sob exame, o que há de ser observado diz respeito, tão somente, à absoluta isenção ou aplicação de alíquota zero sobre as operações de impressão de bobinas sob encomenda, que deverão prevalecer sempre, independentemente do código de classificação utilizado;
- invoca jurisprudência do STJ, em especial a Sumula 156, e julgados administrativos do Conselho de Contribuinte.

A DRJ em Ribeirão Preto (SP), apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no **Acórdão nº 14-28.677**, de 28/04/2010 (fls. 530/538), considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido. Nessa decisão a Turma assentou que:

a) quanto ao fato gerador do IPI, assentou que os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no 8º, §1º, do Decreto-lei nº 406, de 1968, estão sim sujeitos à incidência do IPI e do ISS; e

b) quanto a classificação fiscal, definiu que a falta de pagamento do IPI, por erro de classificação fiscal, com alíquota inferior à devida, justifica o lançamento de ofício do IPI, com os acréscimos legais cabíveis.

Recurso Voluntário

Cientificado da decisão de 1ª instância, o Sujeito Passivo apresentou o Recurso Voluntário de fls. 543/555, requerendo a reforma da decisão recorrida, reiterando os argumentos/motivos apresentados em sua Impugnação, acrescentando comentários sobre a decisão recorrida e requerendo a reunião de todos os Autos de Infração lavrados sobre a mesma matéria face à conexão entre eles e também quanto à dependência do processo originário de habilitação dos créditos pleiteado se compensados nos PER/DCOMP.

Diligência/Resolução

Encaminhado ao CARF, o Recurso Voluntário ao ser apreciado pela Turma julgadora,, entendeu, conforme disposto na **Resolução nº 3202-000.181**, de 30/01/2014 (fls. 918/921), nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, **no intuito de se identificar perfeitamente o processo produtivo da empresa**, por converter o julgamento em Diligência, para que os autos retornasse à DRF/Osasco/SP, para a realização de perícia técnica, a ser elaborada por peritos credenciados junto à RFB - instituição de renomada reputação técnica (IPT, INT, UNICAMP), a ser contratada pela empresa. Formula os quesitos.

Em resposta ao solicitado, foi anexado o relatório do IPT, que aponta a prestação de serviço de impressão gráfica personalizada e sob encomenda.

Nova Diligência/Resolução

Novamente os autos retornaram ao CARF e ao ser apreciado pela Turma, entendeu o Colegiado, conforme disposto na **Resolução nº 3201-000.764**, de 25/01/2017 (fls. 981/985), converter novamente o julgamento em Diligência, para que, considerando-se os ditames do art.150, § 4º do CTN, ou art. 173, inc. I do CTN, observasse que existem alguns pagamentos, a maioria inclusive, com alíquota 0% do IPI, objetivando exame para se reconhecer o período que foi atingido ou não pela decadência.

Decisão de Segunda Instância

Retornado para julgamento, o Recurso Voluntário foi submetido a apreciação da Turma julgadora e exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-006.139**, de 19/11/2019 (fls. 1.015/1.032), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento/CARF, que deu parcial provimento aos Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão o Colegiado entendeu que:

a) da alegada decadência: constatada a inexistência de saldo devedor do imposto a recolher no final do período, de acordo com a apuração constante da escrita fiscal do sujeito passivo, não se exige pagamento antecipado para fins de aplicação da regra da homologação tácita prevista no art. 150, §4º, do CTN;

- incidência do IPI: a atividade de produção de bobinas personalizadas, ainda que por encomenda, configura beneficiamento, que é umas das hipóteses de industrialização prevista na legislação do IPI, sendo tributada, por conseguinte, a saída do produto do estabelecimento industrial;

- tributação do IPI x ISS: no contexto constitucional vigente, tratando-se de fatos geradores distintos, inexistente vedação à exigência de mais de um tributo (no caso IPI e ISS), ainda que relacionados a uma mesma atividade.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do Acórdão nº 3201-006.139, de 19/11/2019, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de divergência (fls. 1.034/1.055), apontando divergência com relação à seguinte matéria: *“à aplicação da regra do artigo 150, §4º, do CTN, que dispõe sobre a contagem do prazo quinquenal do direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário”*.

A Fazenda Nacional requer que seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido, mantendo-se a exigência nos termos acima expostos.

Para comprovar a divergência, aponta como **paradigmas** os Acórdãos nºs 3302-005.539, de 2018 e nº 3302-007.762, de 2019, Embargos que integrou àquele, alegando que:

No **Acórdão recorrido**, a Turma reconheceu que a contagem do prazo decadencial, nos termos do §4º do art. 150 do CTN, não exige pagamento antecipado para a aplicação deste dispositivo legal, bastando tão somente a inexistência de saldo devedor na escrita fiscal do IPI.

Já o **Acórdão paradigma**, decidiu de forma diversa, ou seja, de que a aplicação daquele dispositivo (§4º do art. 150 do CTN) depende da antecipação de pagamento e, ainda, que a existência de saldo credor do IPI na escrita fiscal não se equipara a pagamento, para efeito de contagem da decadência quinquenal.

Da contraposição dos arestos (recorrido e paradigma), verificou-se que, de fato, ambos cuidaram da aplicação da regra do artigo 150, § 4º, do CTN (com relação a saldo credor na escrita fiscal equiparado a pagamento), que dispõe sobre a contagem do prazo quinquenal do direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário, no entanto, decidiram de forma distintas.

Assim, em sede de Análise de Admissibilidade, verificou-se que restou caracterizada a divergência apontada.

Com tais considerações, o Presidente da 2ª Câmara do 3ª Seção de Julgamento do CARF, com base no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial - 2ª Câmara, de 11/05/2020 (fls. 1.122/1.124), **deu seguimento** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Contrarrazões do Contribuinte

Cientificada do Acórdão nº 3201-006.139, de 19/11/2019, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 1.135/1.143, requerendo, em resumo, que esta CSRF convalide o Acórdão recorrido no que tange a aplicação do transcurso do prazo decadencial com esteio no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional e **negue provimento** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada do Acórdão nº 3201-006.139, de 19/11/2019, a Contribuinte apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 1.059/1.077, retificado pela Petição de fl. 1.132), apontando divergência com relação à seguinte matéria: “*quanto à incidência ou não do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na saída do estabelecimento de bobinas de papel personalizadas, produzidas sob encomenda*”.

O sujeito Passivo requer que seja **dado total provimento** ao presente Recurso Especial, para reformar o Acórdão recorrido que manteve o Auto de infração e imputou ao Recorrente o pagamento de IPI e acréscimos legais.

Para comprovar a divergência, aponta como **paradigmas** os Acórdãos nºs **9303-005.427 e 9303-005.428**, alegando que:

- no **Acórdão recorrido**, o Colegiado decidiu que a atividade de produção de bobinas personalizadas, ainda que por encomenda, configura beneficiamento, que é umas das hipóteses de industrialização prevista na legislação do IPI, sendo tributada, por conseguinte, a saída do produto do estabelecimento industrial. Destaca ainda referida decisão que no contexto constitucional vigente, tratando-se de fatos geradores distintos, inexistente vedação à exigência de mais de um tributo (IPI e ISS), ainda que relacionados a uma mesma atividade.

Nos **Acórdãos paradigmas**, a Turma decidiu que, considerando-se a competência tributária nos termos constitucionais, quando se tratar de atividades relacionadas aos serviços

gráficos personalizados passíveis de tributação pelo ISS, é de se afastar a incidência de IPI, conforme inteligência promovida pelo art. 1º, § 2º, da LC 116/03.

Em sede de Análise de Admissibilidade, verificou-se que restou caracterizada a divergência jurisprudencial apontada, pois do cotejo analítico entre o Acórdão recorrido e o **Acórdão paradigma**, verifica-se, claramente, que, diante de contexto fático similar, foi dada interpretação divergente da legislação tributária, visto que enquanto no recorrido decidiu que inexistia vedação à exigência de mais de um tributo (IPI e ISS), ainda que relacionados a uma mesma atividade, no **paradigma** decidiu pela não incidência do (IPI) em relação às referidas bobinas com impressão gráfica personalizada, por estarem submetidas apenas à incidência do (ISS).

Com tais considerações, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, com base no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial – 2ª Câmara, de 27/07/2020 (fls. 1.147/1.152), **deu seguimento** ao Recurso Especial do Contribuinte.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Cientificada do Acórdão nº 3201-006.139, de 19/11/2019, do Recurso Especial do Contribuinte e do Despacho que lhe deu seguimento, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 1.154/1.167, requerendo que o Recurso Especial interposto pelo contribuinte não fosse conhecido. Caso não seja este o entendimento sufragado, requer que, no mérito, seja negado provimento ao citado recurso especial interposto pelo contribuinte interessado.

Nada foi dito sobre o motivo para o requerido não conhecimento do Recurso Especial. No mérito, em resumo, a Fazenda Nacional alega que verificado o fato gerador do IPI, qual seja, a industrialização e saída, a qualquer título, de produtos listados na TIPI, é de direito que seja constituído o crédito tributário em face do estabelecimento produtor.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

Por uma questão de prejudicialidade, inicio o voto pela análise do Recurso Especial do Sujeito passivo e, em seguida, analisarei o da Fazenda Nacional.

a) Recurso Especial do Contribuinte

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial – 2ª Câmara, de 27/07/2020 (fls. 1.147/1.152), prolatado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Cabe aqui destacar que a Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, quando da conclusão de seu pedido, requer que o Recurso Especial do Contribuinte não seja admitido, no entanto, não traz na petição qualquer razão fundamentando seu pleito.

Mesmo assim, cabe informar que as duas decisões indicadas como paradigmas, ambas são de interesse do mesmo contribuinte (a própria DISKPAR). Por isso, questiona-se, como se pode admitir que os Acórdãos, paradigmas e recorrido, tenham enfrentado a **mesma** matéria, **com respeito ao mesmo sujeito passivo**, tendo um deles concluído pela sua impossibilidade ao passo que o outro manteve a exigência do IPI, e, ainda assim, afirmar que não há divergência interpretativa?

Resta claro a similitude fática entre o Acórdão recorrido e os Acórdãos paradigmas indicados, principalmente porque os três arestos fazem o debate se o processo produtivo em tela configura uma industrialização e, por isso mesmo, é inafastável a exigência do IPI (recorrido), ou se tratava de “prestação de serviços gráficos personalizados” atividade para a qual há consolidada jurisprudência oriunda do STJ e do STF no sentido pretendido (paradigma), e se pode ou não haver tributação cumulada de IPI e ISS. Veja-se trecho do voto vencedor do recorrido:

“Enquanto o fato gerador do IPI é a saída do produto do estabelecimento industrial, o do ISS é a prestação de quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à lei instituidora do tributo, não alcançados pela incidência do ICMS (serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação).

Destaque-se que a **Súmula do STJ nº 156** referenciada pelo Recorrente **foi exarada na vigência da Constituição Federal anterior**, enquanto que os fatos geradores ocorridos em 2002 já se encontravam sob a égide da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988”. (Grifei)

Os **Acórdãos paradigmas**, por sua vez, demonstram que a inteligência promovida pelo artigo 1º e 2º da LC 116/2003 afasta a dupla incidência tanto do ISS e ICMS quanto do ISS e IPI, inclusive fazendo-se expressa referência à **Súmula 156 do STJ**. Constatase, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: **“quanto à incidência ou não do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na saída do estabelecimento de bobinas de papel personalizadas, produzidas sob encomenda”**.

Inicialmente, o Contribuinte alega que se dedica à prestação de serviços de composição gráfica personalizados e sob encomenda, sendo fabricante de bobinas de papel para automação bancária e comercial. Produz bobinas personalizadas ou sem impressão.

Aduz em síntese que atende encomendas que lhe são feitas por terceiros e, portanto, seria contribuinte apenas de ISS nos termos da súmula nº 156 do STJ. Veja-se:

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

Encontra-se juntado ao processo o Laudo elaborado pelo IPT (fls. 946/967), que no capítulo 4 do referido Laudo (fl. 964), colaciona foto das bobinas produzidas. Conclui-se, portanto, tratar-se de serviços prestados pela empresa que são customizados aos seus clientes.

No que diz respeito à Classificação Fiscal adotada, em sua Impugnação o Contribuinte nada apresenta para combater as classificações fiscais adotadas pela Fiscalização, limitando-se apenas a repetir os argumentos à absoluta isenção ou aplicação de alíquota zero sobre as operações de impressão de bobinas sob encomenda, que deveria prevalecer sempre, independentemente do código de classificação utilizado, conforme bem demonstrada no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 120/131).

Quanto a incidência ou não do IPI sobre os produtos originados da prestação de serviços de artes gráficas, temos que segundo o RIPI, o Imposto sobre Produtos Industrializados, nos termos do artigo 2º do Decreto nº 7.212/10, incide sobre:

Art. 2º O imposto **incide sobre produtos industrializados**, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI.

Objetivando esclarecer o que deve ser considerado produto industrializado, o mesmo diploma legal estabelece que:

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

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

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

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

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.

O artigo 46, parágrafo único do CTN também trata do tema. Confira-se:

Art. 46 (...).

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.

Como é cediço, 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.

No caso dos autos, os clientes do Contribuinte, ao encomendarem as bobinas, estão em verdade encomendando uma prestação de serviço, nos termos do art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 1968. E, para que a encomenda possa ser executada, a empresa 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, de 1996).

Resta claro, 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, em tese, para poder prestar o serviço o Contribuinte pratica os fatos geradores dos três impostos: o IPI, ICMS e o ISS, tudo dentro de uma mesma operação econômica.

Quanto a alegada vedação constitucional, temos que com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88), à luz das respectivas regras-matrizes de incidência nela fixadas, a exclusão de competência (art. 25, II, da CF/69, que tratava da competência dos Municípios para instituir impostos, excluía expressamente a competência Municipal, diante de fatos sujeitos às competências da União e dos Estados), porém essa exclusão foi mantida apenas em relação ao ICMS (art. 156, III, da CF/88), ou seja, a CF/88 manteve a proibição de dupla incidência em relação aos impostos municipal e estadual.

Portanto, quanto ao IPI e ao ICMS não há que se cogitar de conflito de incidência numa operação econômica porque no imposto federal (IPI) é a operação física de industrialização (é necessário industrializar um produto e entregar uma mercadoria). No imposto estadual (ICMS), é o negócio jurídico que envolve a transferência de titularidade da mercadoria.

No entanto, aduz a Contribuinte em seu RE que, “(...) *Como é sabido, nos termos da LC nº 116/03, tais serviços ficam sujeitos apenas ao ISS ainda que sua prestação envolva fornecimento de material, já que no item 13.05, dedicado à atividade gráfica (composição gráfica personalizada), não há ressalva expressa de distinta determinação legal em relação à mercadoria (material) empregada*”.

Com relação ao ISS, que tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à citada LC nº 116/03, não estando tais serviços sujeitos ao ICMS,

ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias (art. 1º e § 2º), já se pode concluir que existem serviços que trazem em seu bojo o fornecimento de mercadorias. Estas mercadorias não podem ser tributadas pelo ICMS, mas a legislação é silente quanto à incidência do IPI sobre as mercadorias que saem do estabelecimento em decorrência da prestação de um serviço.

Portanto, para o IPI não existe a vedação expressa que existe para o ICMS na LC nº 116/03, notadamente quando se compara o artigo 8º do Decreto-Lei nº 406/68 com seu equivalente da Lei Complementar nº 116/03, o artigo 1º - Veja-se:

Decreto-Lei nº 406, de 1968:

Art 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º **Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo**, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias.

§ 3º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias. (Redação dada pelo decreto Lei nº 834, de 8.9.1969) (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 31.7.2003).

LC nº 116, de 2003

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

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

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

À luz da CF/88, o IPI tem vida autônoma, ou seja, não interfere e nem sofre interferência por parte dos impostos municipal e estadual. E o Contribuinte, ao prestar serviços de artes gráficas e exercer uma operação de industrialização prevista no art. 4º, I, da Lei nº 5.402, de 1964, está sujeita à incidência do IPI (imposto federal) sobre o resultado daquela operação (arts. 1º, 2º, e 3º, da Lei nº 4.502, de 1964) e ao imposto municipal (ISS), sobre o serviço prestado.

Destaque-se que, como pontuado no Acórdão recorrido, a Súmula do STJ nº 156 referenciada pelo Contribuinte, foi exarada na vigência da Constituição Federal anterior, enquanto que os fatos geradores ocorridos em 2002 já se encontravam sob a égide da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Cabe informar também que em relação às Súmulas 143 e 156 do STJ, verifica-se que refere-se ao conflito de competência no âmbito do ISS e ICMS, como pode ser observado nos precedentes utilizados na formulação da Súmula (Recursos Especiais nº 61.914-9/RS, 5.808-

0/SP, 18.992-0/SP e 1.235/SP), todos tratando da incidência do ISS e do ICMS. Ademais, a Súmula citada não é vinculante. A questão do conflito de incidência entre o ISS e ICMS, portanto, não interessa na solução deste litígio, por isso, deixamos de abordá-la.

Retornando ao tema - incidência do IPI, como visto alhures, por industrialização se compreende qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, salvo as exceções legalmente previstas (art. 4º, RIPI).

Logo, **não estão excluídas** da incidência do IPI as operações de “industrialização por encomenda”, somente devendo ser excluídas aquelas operações que o próprio legislador afastou do conceito de processo de industrialização e que estão enumeradas no RIPI.

Veja-se o que restou consignado no voto vencedor do Acórdão recorrido:

“Considerando a descrição do produto presente em diversas peças processuais dos presentes autos, é possível constatar que o Recorrente, na produção de bobinas personalizadas sob encomenda, **executa operação de beneficiamento, que vem a ser uma das operações consideradas como industrialização previstas no Regulamento do IPI** (art. 4º do Decreto nº 4.544/2002 - RIPI/2002)”. (Grifei)

No caso, é inconteste que houve a saída das mercadorias fabricadas do estabelecimento da empresa, com a impressão gráfica encomendada pelo comprador do produto. Ao produzir bobinas de papel para automação bancária e comercial, diretamente ou utilizando-se dos serviços de terceiros, ela é estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

Por fim, vale a pena transcrever a ementa do **Acórdão nº 9303-009.274**, desta 3ª CSRF, julgado em 13/08/2019, que entendeu pela incidência cumulativa de ISS e de IPI sobre serviços gráficos personalizados, por representarem industrialização. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 10/01/2002 a 31/12/2002

IPI. PRODUÇÃO DE RÓTULOS, IMAGEM ADESIVA, NOTAS FISCAIS, PASTA PERSONA, ENVELOPE E MALA DIRETA. INCIDÊNCIA.

Incide o IPI sobre a operação de industrialização caracterizada pela atividade de produção de rótulos, imagem adesiva, notas fiscais, pasta persona, envelope e mala direta.

No mesmo sentido, podemos citar também os seguintes Acórdãos julgados: **Acórdão nº 9303-006.483**, de 13/03/2018, **Acórdão nº 9303- 003.245**, de 04/02/2015, e nº **9303-002.265**, de 09/05/2013.

Ante ao acima exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, para manter o IPI da incidência da atividade gráfica personalizada.

b) Recurso Especial da Fazenda Nacional

Ressalvando que, caso reste vencido quanto à questão principal, o recurso da Fazenda Nacional restará prejudicado, passo à análise desse recurso.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial – 2ª Câmara, de 11/05/2020, proferido pelo Presidente da 2ª Câmara do 3ª Seção de Julgamento/CARF de fls. 1.122/1.124, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: **“à aplicação da regra do artigo 150, §4º, do CTN, que dispõe sobre a contagem do prazo quinquenal do direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário”**.

O cerne da questão aqui discutida, refere-se à definição do dispositivo legal aplicável para a contagem do prazo decadencial quando verificada irregularidade na apuração do imposto (IPI). Em suma, diz respeito à interpretação e aplicação dos art. 173, I, e 150, §4º, do CTN, bem como do art. 124, III, do RIPI/2002.

No Acórdão recorrido, o voto vencedor, assentou que “(...) fundamentou-se no parágrafo único do art. 124 do Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/2002)” e considerou que “o simples encontro de contas entre débitos e créditos do imposto, independentemente do que daí resultar – saldo devedor, saldo credor ou nenhum nem outro –, equivaleria a pagamento, de modo a ensejar a contagem do prazo decadencial pelo disposto no art. 150, §4º, do CTN”.

Pois bem. Como é cediço, em se tratando de IPI, a empresa apura os valores a serem declarados à RFB por meio de procedimento de compensação escritural entre os créditos com os débitos decorrentes das saídas tributadas. O elemento "pagamento", é verificado no recolhimento do IPI e também na compensação/dedução, desde que não reste saldo a recolher.

De fato, as referidas compensações são consideradas pela legislação do IPI como pagamento, mais especificamente pelos art. 111 do RIPI/98 (Decreto nº 2.637, de 1998) e 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 2002), vigentes à época dos fatos geradores em análise, e de idêntica redação, e correspondentes ao art. 183 do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212, de 2010).

Para melhorar aclarar a controvérsia, reproduzo o art. 124 do Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/2002), mesma redação preservada no Decreto nº 7.212, de 2010, art. 183 RIPI 2010):

Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. **Considera-se pagamento:**

I - **o recolhimento do saldo devedor**, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher. (Grifei)

É importante destacar que, segundo os artigos do RIPI acima citados, só é considerado pagamento se ocorrer a dedução dos débitos, **no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher**, segundo a reconstituição da escrita fiscal apurada pela Fiscalização.

E mais, a presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo RIPI. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela Fiscalização, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

Verifica-se no Auto de Infração e no Demonstrativo de Reconstituição da escrita do IPI elaborado pela Fiscalização (anexado às fls. 412/434), em que deixa claro que o lançamento exige **saldo a recolher do IPI** em alguns períodos, que não foi objeto de pagamento pelo Contribuinte. Confira-se na coluna “Saldo da Escrita Reconstituído do PA (A)” à fl. 430:

DEMONSTRATIVO DE RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL

CONTRIBUINTE

Razão Social

DISKPAR LOGÍSTICA E AUTOMAÇÃO LTDA

C.N.P.J.

03.684.434/0002-27

Período de Apuração	Saldo Credor Reconstituído do PA Anter.	DADOS DO LIVRO DO IPI		DADOS DA FISCALIZAÇÃO				Saldo de Escrita Reconstituído do PA (A)
		Créditos Escriturados	Débitos Escriturados	Valor a Compensar PA Anterior	Soma Demonstr. Débitos Apurados	Créditos Apurados	Outros Créditos / Outros Débitos	
1-01/02	235.206,81	38.858,59	7.664,90	0,00	121.528,79	0,00	0,00	144.871,71 C
2-01/02	144.871,71	32.817,64	13.568,04	0,00	114.220,99	0,00	0,00	49.900,32 C
3-01/02	49.900,32	196.643,48	10.733,30	0,00	137.066,02	0,00	0,00	98.744,48 C
1-02/02	98.744,48	70.653,51	4.530,94	0,00	99.504,76	0,00	0,00	65.362,29 C
2-02/02	65.362,29	14.248,96	10.600,50	0,00	126.874,34	0,00	0,00	57.863,59 D
3-02/02	0,00	23.211,39	7.983,59	0,00	121.189,20	0,00	0,00	105.961,40 D
1-03/02	0,00	93.229,59	5.604,59	0,00	84.570,24	0,00	0,00	3.054,76 C
2-03/02	3.054,76	63.231,14	10.623,15	0,00	155.576,08	0,00	0,00	99.913,33 D
3-03/02	0,00	155.246,45	597.614,58	0,00	103.990,98	0,00	0,00	546.359,11 D
1-04/02	0,00	19.803,11	12.134,56	0,00	106.509,76	0,00	0,00	98.841,21 D
2-04/02	0,00	53.801,93	8.231,78	0,00	115.461,46	0,00	0,00	69.891,31 D
3-04/02	0,00	72.846,28	13.004,43	0,00	197.758,99	0,00	0,00	137.917,14 D
1-05/02	0,00	50.310,37	5.998,03	0,00	117.932,70	0,00	0,00	73.620,36 D
2-05/02	0,00	37.120,18	15.728,92	0,00	148.673,10	0,00	0,00	127.281,84 D
3-05/02	0,00	261.162,48	15.618,05	0,00	171.317,52	0,00	0,00	74.226,91 C
1-06/02	74.226,91	112.962,27	13.439,23	0,00	133.044,72	0,00	0,00	40.705,23 C
2-06/02	40.705,23	137.716,53	16.717,54	0,00	141.380,83	0,00	0,00	20.323,39 C
3-06/02	20.323,39	206.724,05	26.802,71	0,00	80.669,96	0,00	0,00	119.574,77 C

Verifica-se na Planilha acima que, no período controvertido, havia, após a reconstituição da escrita do IPI pelo Fisco (conforme demonstrado e provado nos autos, créditos foram calculados e aproveitados indevidamente), que períodos de apuração (no caso do presente feito, decêndios), apuração de valores com saldo credor **e outros períodos com saldo devedor**, assim, os mesmos não são admitidos pela legislação desse imposto.

Dentro desse contexto, alinho-me à tese do *Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza*, em sua Declaração de Voto, consignando que, “(...) O equívoco que, a nosso juízo, laborou a tese vencedora decorre do fato de ter considerado que o simples encontro de contas entre débitos e créditos do imposto, ***independentemente do que daí resultar*** – saldo devedor, saldo credor ou nenhum nem outro –, equivaleria a pagamento, de modo a ensejar a contagem do prazo decadencial pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN, quando o inciso III, do parágrafo único acima referido é expresso ao prever a sua aplicação apenas para os casos em que, do encontro de contas entre débitos e créditos, ***nenhum saldo restar a recolher***. Não sendo este o caso, vale dizer, não havendo saldo devedor do IPI, há que se aplicar tão só o disposto no inciso I do parágrafo único do art. 124 do RIPI/2002: *pagamento é igual a recolhimento*”.

E, no caso aqui tratado, no período autuado, o Contribuinte não possui pagamentos, nem mesmo na forma do art. 124 do RIPI/2002, haja vista ter o mesmo se valido de créditos não admitidos, consoante fartamente demonstrado nos autos.

Repisando-se, a glosa de créditos tornando saldo credor de IPI escriturado originalmente em saldo devedor de IPI afasta a aplicação do artigo 124 do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 2002), não havendo que se falar, portanto, em equiparação de saldo credor a pagamento, para efeito de contagem de prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

Nesse diapasão, por terem sido considerados como indevidos os créditos compensados, não se pode considerar o encontro de contas como pagamento, pois restou saldo a recolher e o prazo decadencial de 05 (cinco) anos para constituição do crédito tributário rege-se pelo artigo 173, inciso I do CTN, quando inexistem pagamentos antecipados, conforme julgamento proferido pelo STJ, no REsp nº 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do anterior CPC, cuja decisão definitiva deve ser reproduzida no âmbito do CARF.

Assim sendo, considerando que, no caso em julgamento, o pagamento só se dá com o recolhimento, bem como que, ao menos conforme se extrai dos autos, recolhimento não houve, entendemos que é de se aplicar, na contagem do prazo decadencial, o estabelecido no art. 173, I, do CTN, isto porque a glosa de créditos tornando saldo credor de IPI escriturado originalmente em saldo devedor de IPI, afasta a aplicação do artigo 124 do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 2002), não havendo que se falar em equiparação de saldo credor a pagamento, para efeito de contagem de prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

Pelo próprio raciocínio desenvolvido pelo Acórdão recorrido, quanto ao período de apuração aqui discutido: (PA) de 01/01/2002 a 30/06/2002, cujo último vencimento ocorreria em julho do mesmo ano, seu termo *a quo* é 01/01/2003. Assim, tendo a ciência do Sujeito Passivo ocorrido em **26/06/2007** (fls. 130, 412 e 413), verifica-se que o lançamento ocorreu dentro do prazo decadencial cujo termo final era em 2008.

Assim, deve ser dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para reformar o Acórdão recorrido e afastar a decadência do lançamento tributário em relação aos PA de IPI devidamente exigido no Auto de Infração.

Conclusão

Considerando todo o acima exposto, voto da seguinte forma:

(i) para conhecer e no mérito **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e

(ii) para conhecer e no mérito **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Redatora designada

Primeiramente, peço vênica ao ilustre conselheiro relator, que tanto admiro, para externar o posicionamento que prevaleceu em sessão de julgamento quando do julgamento do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Para tanto, recorro que o sujeito passivo insurgiu com a discussão acerca da incidência ou não do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na saída do estabelecimento de bobinas de papel personalizadas, produzidas sob encomenda. O que adianto meu voto por dar provimento ao seu recurso, adotando as mesmas razões de decidir do acórdão 9303-005.427 que envolve o mesmo contribuinte:

“[...]”

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

O sujeito passivo oferece, além da emissão, a migração de tecnologias customizadas, com o intuito de atender diferentes demandas.

Considerando se tratar por óbvio de prestação de serviço gráfico customizado e personalizado, para fins de atendimento da demanda de clientes específicos, para melhor elucidar os pontos aqui desenvolvidos, cabe trazer que tais serviços,

em síntese, são assim considerados por serem, quando de sua prestação, definidas estratégias para o desenvolvimento do produto demandado pelo cliente.

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

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

Ora:

Perecibilidade, pois tais serviços não podem ser “armazenados/estocados” para a venda;

- Intangibilidade, pois não podem ser vistos, provados ou sentidos;*
- Heterogeneidade, pois tais serviços sofrem variação para cada cliente, considerando a customização dedicada;*
- Simultaneidade, pois envolve a dinamicidade entre a produção e o consumo.*

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

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

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

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

Ora, as impressões são sempre relativas a logomarcas, cores padrão e condizentes com o próprio logotipo utilizado, eventuais mensagens específicas aos consumidores da encomendante, além de outros símbolos peculiares. O que, indubitavelmente, as encomendas passam a integrar o ativo fixo dos

encomendantes para seu uso exclusivo, não podendo, nem de longe, cogitar-se acerca de seu eventual uso indiscriminado, já que imprestável seria para qualquer outra pessoa jurídica diferente da própria encomendante.

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

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

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

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

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

Se a atividade gráfica fosse exercida com certas limitações – acrescentando apenas utilidades a esse meio, com o intuito de se disponibilizar o produto indiscriminadamente a todos os clientes potenciais, sem viabilidade de personalização por cliente, configurar-se-ia como produção em série – sendo evidente, nesse caso, que se trata de disponibilização de mercadorias, motivando assim a incidência de ICMS e de IPI, vez, que, em relação à esse último tributo, caracterizada estaria a industrialização dessa mercadoria (produzida padronizadamente em série);

Por sua vez, se fosse desenvolvida por encomenda de cliente, para atender suas necessidades específicas, visando o atendimento de sua demanda em particular estar-se-ia diante de serviço alcançável pelo ISS. É de se expor que as mercadorias oriundas desses serviços não são disponibilizadas a terceiros.

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

“Art. 1º. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderantemente do prestador.

[...]

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

[...]”

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

[...]”

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

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

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

[...]”

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

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

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

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

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

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

Superior Tribunal de Justiça reconhecer de ofício a extinção do mandado de segurança preventivo.

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

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

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

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

Cabe trazer que essa decisão transitou em julgado em 3.11.03.

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

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

“EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPI. CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS E DE CRÉDITO. NÃO-INCIDÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 156/STJ.

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

2. Agravo Regimental não provido.”

Cabe trazer que essa decisão também transitou em julgado.

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

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

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

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

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

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

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

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

Embargos de declaração rejeitados.”

Proveitoso trazer ainda outros julgados do STJ:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE IRREGULARIDADES. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. INCIDÊNCIA,

APENAS, DO ISS. SÚMULA Nº 156/STJ. ANÁLISE DE VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

3. Decisão atacada que tomo com base a Súmula nº 156/STJ: “a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”[...]

(Superior Tribunal de Justiça, rel. Min., José Delgado, EAREP 510940/SP, DJ de 17/11/2003)

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

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

Agravo Regimental improvido. ”

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

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

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

Multifários precedentes jurisprudenciais.

Recurso sem provimento. ”

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

Frise-se esse entendimento a decisão dada pelo STF:

“ISS. Serviço gráfico por encomenda e personalizado. Utilização em produtos vendidos a terceiros.

A feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias, sob encomenda e pessoalizadas, é atividade da empresa gráfica sujeita ao ISS, o que não se desfigura por utilizá-los, o cliente e

encomendante, na embalagem de produtos por ele fabricados e vendidos a terceiro.

Recurso extraordinário conhecido e provido. ”

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

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

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

Ademais, entendo que não há como direcionar tais eventos como passíveis de incidência de IPI somente por constar na TIPI; da mesma forma que não há como se inclinar pela incidência de ISS por estar listado na LC 116/03 eis que na análise em comento - deve prevalecer a preponderância dos elementos que regem o evento. Ora, se consta da LC 116, por exemplo, tingimento de objetos quaisquer. Não necessariamente, qualquer tingimento seria considerado serviço, eis que se o tingimento envolver tecidos confeccionados em massa para pessoa jurídica que irá realizar o corte de camisetas – não deveria ser considerado como serviço, mas industrialização (tingimento).

No caso dos autos, tal como exposto pelo sujeito passivo:

- O encomendante faz a encomenda (redundante, mas necessário) para impressão em bobinas de papel do seu layout, logomarca, etc.
- O encomendante informa as especificações do produto encomendado e, no final, quando pronto o modelo, deve aprovar a arte;
- O fotolito é sobreposto à chapa de alumínio, passando por processo térmico para revelar a imagem.;
- O molde é inserido nas máquinas das impressoras para que a bobina seja impressa – sendo inegável a customização nesse processo.

Sendo assim, tendo em vista a atividade de serviços gráficos por encomenda e personalizados para o consumidor final (encomendante), não há que se falar em incidência de

IPI, pois não se trata de industrialização – mas efetivamente de serviço especializado e exclusivo ao encomendante (consumidor final).

Em vista de todo o exposto, com a devida vênia ao relator, inclusive considerando precedentes judiciais, votamos por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Observa-se que, considerando o mérito decidido em Recurso Especial do sujeito passivo, a discussão trazida em recurso da Fazenda Nacional (decadência), restou prejudicada.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama