



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.002585/2008-33
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.885 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de fevereiro de 2022
Recorrente DISKPAR LOGÍSTICA E AUTOMAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2004

CONFLITO DE COMPETÊNCIA. UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS. IPI. PRINCÍPIO DA EFICÁCIA VINCULANTE DOS PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

Em respeito ao Princípio da Eficácia Vinculante dos Precedentes, emanado explicitamente pelo Novo Código de Processo Civil, cabe no processo administrativo, quando houver similitude fática dos casos tratados e jurisprudência pacificada, a observância dos precedentes jurisprudenciais fluidos pelos Tribunais, conforme arts. 15, 926 e 927 da Lei 13.105/15.

Ressurgindo à competência tributária trazida pela Constituição Federal, quando se tratar de atividades relacionadas aos serviços gráficos personalizados passíveis de tributação pelo ISS, é de se afastar a incidência de IPI, conforme inteligência promovida pelo art. 1º, § 2º, da LC 116/03.

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. (Acórdão n.º 9303-012.269, Rel. Conselheira Tatiana Midori Migiyama).

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 n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 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, Rodrigo da Costa Pôssas, Jorge Olmiro Lock Freire e Adriana Gomes Rêgo, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Valcir Gassen.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rêgo. Ausente(s) o conselheiro(a) Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte DISKPAR LOGÍSTICA E AUTOMAÇÃO LTDA., com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3302-005.417**, de 21 de maio de 2018, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2004

IPI. SERVIÇO GRÁFICO POR ENCOMENDA E PERSONALIZADO. INCIDÊNCIA. SÚMULAS 143 DO TFR E 156 DO STJ. INAPLICABILIDADE.

A prestação de serviço gráfico, personalizado e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita ao Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, visto que a LC n.º 116, de 2003, apenas afasta a incidência cumulativa de ISS e ICMS, inexistindo na referida lei qualquer determinação quanto à não incidência do IPI.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2004

MATÉRIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. MATÉRIA SUMULADA NO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não resignado com o acórdão, o Sujeito Passivo DISKPAR LOGÍSTICA E AUTOMAÇÃO LTDA. interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação à incidência do IPI no caso da prestação de serviços gráficos personalizados, prestados pelo Recorrente. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 9303-005.427 e 9303-005.428.

Em sede de despacho em agravo CSRF/3ª Turma, de 04 de novembro de 2019, foi dado seguimento ao recurso especial do Sujeito Passivo, quanto à matéria incidência do IPI no caso da prestação de serviços gráficos personalizados, prestados pelo Contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao apelo especial do Sujeito Passivo, requerendo a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito

No mérito, cinge-se a controvérsia à determinação da incidência (ou não) do IPI no caso da prestação de serviços gráficos personalizados, prestados pelo Recorrente, cumulado com a incidência do ISS.

O Contribuinte DISKPAR LOGÍSTICA E AUTOMAÇÃO LTDA. tem por atividade a impressão de bobinas personalizadas de papel termossensível, cujo processo envolve: a definição da arte a ser impressa; a impressão do lado não revestido do papel térmico; a rebobinagem do papel impresso gerando bobinas de tamanhos definidos; a embalagem das bobinas produzidas e sua expedição. Conforme laudo técnico juntado aos autos, produzido pelo IPT – Instituto de Pesquisas Tecnológicas (e-fls. 1.477 a 1.498), as etapas da prestação dos serviços gráficos personalizados resultam em bobinas personalizadas para diversos segmentos, como, por exemplo, bancos, hipermercados, farmácias, drogarias, lojas de materiais de construção, papelerias e magazines:

4 BOBINAS PERSONALIZADAS DE PAPEL TÉRMICO

As bobinas personalizadas de papel térmico impresso pela Diskpar podem apresentar dimensões diferentes, de acordo com as especificações contidas nas solicitações de serviço, respectivamente. Essas bobinas trazem impressão de textos específicos, encomendados pelos clientes e de exclusividade destes, pois os identifica. Este fato faz com que essas bobinas sejam de uso exclusivo de quem as encomendou e impede seu uso por outros e em outros âmbitos.

A título de ilustração, na **Figura 11** são apresentadas três bobinas personalizadas impressas pela Diskpar e na **Figura 12**, de forma mais ampliada, o texto impresso na face oposta à face onde se encontra o revestimento termossensível.

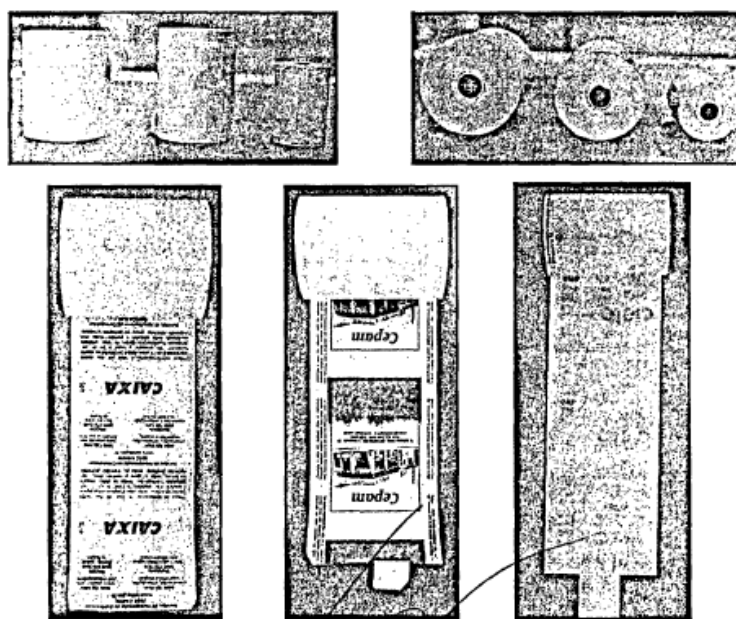


Figura 11 - Exemplos de bobinas personalizadas impressas pela Diskpar.

A matéria relativa à possibilidade de incidência cumulativa de IPI e ISS sobre os serviços gráficos personalizados, prestados pelo mesmo Sujeito Passivo destes autos, foi objeto de análise por ocasião do julgamento consubstanciado no Acórdão nº 9303-005.428, de 25 de julho de 2017, com ementa nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2004 a 30/06/2005

CONFLITO DE COMPETÊNCIA. UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS. IPI. PRINCÍPIO DA EFICÁCIA VINCULANTE DOS PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

Em respeito ao Princípio da Eficácia Vinculante dos Precedentes, emanado explicitamente pelo Novo Código de Processo Civil, cabe no processo administrativo, quando houver similitude fática dos casos tratados e jurisprudência pacificada, a observância dos precedentes jurisprudenciais fluidos pelos Tribunais, conforme arts. 15, 926 e 927 da Lei 13.105/15.

Ressurgindo à competência tributária trazida pela Constituição Federal, quando se tratar de atividades relacionadas aos serviços gráficos personalizados passíveis de tributação pelo ISS, é de se afastar a incidência de IPI, conforme inteligência promovida pelo art. 1º, § 2º, da LC 116/03.

Da fundamentação do referido julgado, extrai-se que o serviço de impressão gráfica personalizada desenvolvido pelo Contribuinte não integra um processo de industrialização, mas sim constitui-se em uma verdadeira prestação de serviços, atraindo apenas a incidência do ISS, não havendo que se falar em tributação pelo IPI. Seguem trechos das razões de decidir que passam a integrar o presente voto como razões de decidir, conforme autorizado pelo art. 50, §1º, da Lei 9.784/99:

[...]

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 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 Bank 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 respetivos, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

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

Embargos de declaração rejeitados.”

Proveitoso trazer ainda outros julgados do STJ:

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

[...]

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

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

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

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

2. Agravo Regimental improvido. ”

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

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

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

2. Multifários precedentes jurisprudenciais.

3. Recurso sem provimento. ”

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

Frise-se esse entendimento a decisão dada pelo STF:

“ISS. Serviço gráfico por encomenda e personalizado. Utilização em produtos vendidos a terceiros. A feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias, sob encomenda e personalizadas, 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 - § 2º, do art. 1º, traz que salvo exceções nela expressamente previstas, os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao ISS, "ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias" em cumprimento ao desígnio determinado pelo art. 146, I da Constituição Federal, que prescreve que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência.

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

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

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

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

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

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

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

II - os enunciados de súmula vinculante;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ora, tal cultura de valorização de precedentes, que torna a jurisprudência na Brasil fonte direta da estrutura jurídica adotada pelo Brasil - “Civil Law” – traz irrefutavelmente segurança jurídica ao buscar o respeito à unicidade da interpretação quando as decisões possuem potencial para tanto. O que é o caso. As decisões emanadas pelos Tribunais consideraram a mesma atividade do sujeito passivo, não restando dúvida quanto à necessidade da aplicação dos fundamentos determinantes do precedente ao caso concreto.

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

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

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

CONFLITOS DE COMPETÊNCIA. UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS. IPI. PRINCÍPIO DA EFICÁCIA VINCULANTE DOS PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS

Em respeito ao Princípio da Eficácia Vinculante dos Precedentes, emanado explicitamente pelo Novo Código de Processo Civil, cabe no processo administrativo, quando houver similitude fática dos casos tratados e jurisprudência pacificada, a observância dos precedentes jurisprudenciais fluidos pelos Tribunais, conforme arts. 15, 926 e 927 da Lei 13.105/15.

Ressurgindo à competência tributária trazida pela Constituição Federal, quando se tratar de atividades relacionadas aos serviços gráficos personalizados passíveis de tributação pelo ISS, é de se afastar a incidência de IPI, conforme inteligência promovida pelo art. 1º, § 2º, da LC 116/03"

Nesse julgamento, após pedido de vista do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, foi apresentada Declaração de Voto, eis que foi pesquisada a ampla jurisprudência sobre o mesmo tema por esse conselheiro:

"Conselheiro Júlio César Alves Ramos

Julguei conveniente explicitar as razões pelas quais acompanhei a n. relatora dado que já proferi vários votos no sentido pretendido pela Fazenda Nacional.

Minha posição sobre o assunto está nelas devidamente registrado, não tendo eu mudado de entendimento.

Ocorre que, foi bem enfatizado pela n. relatora, a posição contrária aqui defendida pelo sujeito passivo parece mesmo consolidada no âmbito do STJ. Com efeito, naquele tribunal, podem-se coligir decisões recentes que enfrentaram exatamente o mesmo objeto ora em discussão - cartões magnéticos personalizados - e entenderam que tal operação é a descrita na lista da Lei Complementar 116 (ou do Decreto 406) como "serviços gráficos personalizados", o que, no entender daquele Sodalício, afastaria a tributação pelo IPI. Algumas delas, inclusive, foram proferidas em processos de empresa sucedida pela autora deste.

E, em respeito aos artigos 926 e 927 do novo CPC, decidi curvar-me àquela jurisprudência, ainda que a entendendo equivocada. Registro, ao fim, que não vejo que tais artigos nos imponham a obrigatória aceitação, extensivamente, de decisões dos tribunais superiores. Quero dizer com isso que é preciso, em cada caso, checar, com rigor, se a matéria é a mesma e se a jurisprudência está mesmo consolidada.

No caso presente, todas as decisões que cito se referem a cartões magnéticos personalizados. Mas há outras, tratando de produtos diversos, que asseguram a tributação pelo IPI, ao ressaltar a importância de analisar o que prevalece. Por isso, a elas me curvo apenas neste caso específico, resguardando, porém, meu entendimento pessoal de que não é a mera presença de um serviço - ainda que tributável pelo ISS - que impede a incidência do IPI.

Nesses termos, votei pelo provimento do recurso do sujeito passivo, sendo essa a declaração que solicitei fazer.

Conselheiro Júlio César Alves Ramos"

Cabe ainda recordar que em vários Congressos Tributários realizados recentemente com a participação de vários juízes, desembargadores e ministros do STJ, foi invocada a importância da aplicação do Princípio da Eficácia Vinculante dos Precedentes no processo administrativo fiscal trazido pelo Novo Código de Processo Civil para se evitar a morosidade da resolução da lide, bem como o desembolso da parte contrária – quer seja, dependendo do caso, a Fazenda Nacional e/ou sujeito passivo - de condenação dos honorários a serem pagos, no caso de perda junto ao judiciário, conforme prevê o art. 85 do NCPC.

Proveitoso trazer parte dos dizeres do Parecer dado pelo nobre Professor Emérito e Titular da PUC/SP e da USP – Paulo de Barros Carvalho emitido à Diskpar Logística e Automação Ltda:

“[...]

11) Qual o entendimento adotado pelos Tribunais Superiores a respeito dessa matéria?

Observa-se, tanto, em meio às decisões do Supremo Tribunal Federal como do Superior Tribunal de Justiça, que situações semelhantes às narradas pela Consulente estão sujeitas à incidência do ISS. A matéria foi até mesmo objeto de Súmula do STJ que, no enunciado 156, prescreve: “A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”

[...]

No mesmo sentido, podem ser citados o Acórdão nº 9303-004.394, também de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, prolatado na sessão de 09/11/2016, e o Acórdão nº 9303-012.269, proferido na sessão de 16/11/2021, com relatoria para o voto vencedor da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama. Os fundamentos dos julgados encontram-se resumidos nas seguintes ementas:

Acórdão nº 9303-004.394

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

CONFLITOS DE COMPETÊNCIA. UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS. IPI. PRINCÍPIO DA EFICÁCIA VINCULANTE DOS PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS

Em respeito ao Princípio da Eficácia Vinculante dos Precedentes, emanado explicitamente pelo Novo Código de Processo Civil, cabe no processo administrativo, quando houver similitude fática dos casos tratados e jurisprudência pacificada, a observância dos precedentes jurisprudenciais fluidos pelos Tribunais, conforme arts. 15, 926 e 927 da Lei 13.105/15.

Ressurgindo à competência tributária trazida pela Constituição Federal, quando se tratar de atividades relacionadas aos serviços gráficos personalizados passíveis de tributação pelo ISS, é de se afastar a incidência de IPI, conforme inteligência promovida pelo art. 1º, § 2º, da LC 116/03.

Acórdão nº 9303-004.394

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.

Em vista de todo o exposto, deve ser dado provimento ao recurso especial do Contribuinte reconhecendo-se que sobre os serviços gráficos por encomenda não incide o IPI.

3 Dispositivo

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial do Contribuinte para afastar a incidência do IPI.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello