



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

Processo n° 11065.721963/2015-05
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.898 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2018
Matéria IPI
Recorrente ANTILHAS EMBALAGENS EDITORA E GRAFICA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PRODUÇÃO DE EMBALAGENS. IMPRESSOS PERSONALIZADOS. INDUSTRIALIZAÇÃO. IPI. INCIDÊNCIA.

A produção de embalagens com impressos personalizados sob encomenda de terceiros caracteriza industrialização, exceto quando se tratar de impressão por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional. A saída do referido produto industrializado do estabelecimento industrial ou a ele equiparado sujeita-se à incidência do IPI.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. APÓS VENCIMENTO. INCIDÊNCIA. SÚMULAS CARF NºS 04 E 05.

Não sendo o caso de depósito do montante integral, os juros de mora incidem sobre o crédito tributário não pago até o seu vencimento, nele incluso a multa de ofício. Aplica-se ao crédito tributário decorrente da multa de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança e atualização monetária do crédito tributário decorrente do tributo.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Carlos Augusto Daniel Neto e Maysa de Sá Pittondo Deligne que deram provimento ao Recurso, nos termos da declaração de voto do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (Presidente substituto), Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo e Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Recife que julgou improcedente a impugnação da contribuinte, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

IPI. PRODUTO GRÁFICO INDUSTRIALIZADO. INCIDÊNCIA. Uma vez caracterizada a operação de industrialização nos termos da legislação de regência, incide IPI sobre o produto industrializado gráfico. Para esse fim, é irrelevante o fato de o serviço gráfico prestado pelo contribuinte estar catalogado na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e sujeito à incidência do ISS, não havendo qualquer óbice legal nesse aspecto.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Versa o processo sobre auto de infração para a exigência de IPI, juros de mora, multa de ofício e multa isolada, no montante original de R\$103.049.589,22, relativamente a fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2011 e dezembro de 2012 referentes a saída de produtos da indústria gráfica.

A contribuinte apresentou impugnação na qual alega, em síntese: a) em ação judicial foi decidido pela incidência única do ISS, o que prejudica a incidência do IPI; b) o inc. V do art. 5º do Regulamento do IPI não possui amparo legal; c) amparam seu entendimento a Súmula nº 143, do extinto TFR, a Súmula nº 156 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o

Agravo Regimental no Agravo de Recurso Especial nº 213594/SP; e d) não incide dos juros de mora sobre a multa de ofício.

O julgador de primeira instância não acolheu as razões de defesa da impugnante, sob os seguintes fundamentos principais:

- Os itens em questão (embalagens, sacos, sacolas, bolsas, caixas, estojos, kits promocionais e outros etc.) são produzidos e desenvolvidos pela própria autuada. Além disso, foram relacionadas as compras de matérias-primas que geraram crédito de IPI, o que levou à conclusão que, de fato, as operações da impugnante envolvem industrialização de produtos. A produção desses itens se qualificam como industrialização, porquanto incluídas no seu campo de abrangência, a teor do art. 4º do RIPI/2010.

- Mesmo o fato de o item ser industrializado sob encomenda não o descaracteriza de ser um produto industrializado, resultante de uma operação de industrialização, exceto se a situação se enquadrar na hipótese do inciso V do art. 5º do RIPI/2010, que prevê que “o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional”. No entanto, o que o legislador visou excluir foram aquelas atividades para as quais a contribuição do esforço humano fosse mais importante do que o que advém da utilização de máquinas ou aparelhos, tais como o artesão, o artista ou o pequeno artífice – que, a depender da regra geral, se enquadrariam no campo de incidência do IPI.

- Não existe, na legislação tributária federal, nenhum dispositivo legal que determine a não incidência do IPI em operações que possam ser, concomitantemente, caracterizadas como industrialização e prestação de serviços. Não há conflito entre os fatos geradores do imposto municipal e do federal, uma vez que o fato gerador do ISS é a prestação de serviços constantes da lista anexa da LC nº 116/2003 e o fato gerador do IPI é a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou a ele equiparado.

- O enunciado da Súmula nº 156 do STJ não pode ser aplicado ao caso para afastar a incidência do IPI, tendo em vista que os precedentes que embasam sua interpretação referem-se apenas ao conflito de competências no âmbito do ISS e ICM.

- Com o advento da nova ordem constitucional, o enunciado da Súmula nº 143 do TFR, embora faça referência expressa ao IPI, perdeu sua validade jurídica, em vista de não haver mais incompatibilidade entre a competência tributária exercida pela União e pelos Municípios no contexto ora analisado, além de sua interpretação ter sido reformulada pela Súmula nº 156 do STJ. Nessa linha, no Recurso Especial Nº 725.246/PE, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25/10/2005, admite-se a incidência do IPI, quando o desempenho da atividade de impressão gráfica constituir mera etapa da industrialização, não representando um serviço especificamente contratado.

Cientificada dessa decisão em 13/06/2016, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 08/07/2016, repisando as alegações da impugnação e acrescentando outras, sob os seguintes tópicos:

1 - Da decisão judicial

2 – Do Parecer Normativo 83/77

3 – Da incidência do tributo

4 – Da Classificação NCM utilizada pelo D. Auditor

5 – Da Análise da jurisprudência judicial

6 – Do falso argumento da inaplicabilidade da Súmula 143 do TFR e da 156 do STJ

7 – Das decisões administrativas

8 – Inexistência de base legal

9 – Mudança de entendimento da RFB. Cancelamento da multa e juros

10 - Juízo de Eventualidade

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

1 - Da decisão judicial:

Sustenta a recorrente que, com o provimento obtido em ação judicial no sentido de que o ICMS não incide sobre tal serviço gráfico, restaria prejudicada também a incidência do IPI. No entanto, se a União não é parte na ação judicial, não há que se falar de aplicação ao imposto federal da decisão proferida na Apelação Cível nº 194.293-2/5, da Comarca de São Paulo, na qual constou como apelada a Fazenda Estadual. De todo modo, seja qual for o fundamento da decisão judicial para afastar o tributo estadual, em se tratando de produto industrializado, assim considerado aquele resultante de qualquer operação definida no Regulamento do IPI como industrialização, incidirá o IPI, conforme se verá mais adiante.

Com relação as demais ações judiciais, súmulas e decisões administrativas apontadas pela recorrente, à mingua de qualquer disposição legal acerca de observância obrigatória pelos órgãos administrativos ou de lei que lhes atribua eficácia normativa, elas não vinculam o Colegiado no presente julgamento.

Ademais, a Súmula nº 156 do STJ não seria aplicável aos fatos geradores do presente processo, ocorridos na vigência da Lei Complementar nº 116, eis que os precedentes que embasaram a referida Súmula (Recursos Especiais nº 61.914-9/RS, 5.808-0/SP, 18.992-0/SP, 1.235/SP e 33.414-0/SP1) tinham como fundamento o Decreto-lei nº 406/68, que

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

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

TRIBUTÁRIO – ICM – SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA – FOTOLITOGRAFIA – EMBALAGENS – NÃO INCIDÊNCIA – DL Nº 406/68, ART 8º, § 1º - PRECEDENTES STJ. “A legislação não faz distinção

veiculava, em seu art. 8º, mandamento expresso no sentido de que os serviços incluídos na lista ficariam sujeitos apenas ao ISS, mas que foi revogado pela citada Lei Complementar². Como observado pelo julgador de primeira instância, os precedentes que sustentaram o enunciado da Súmula nº 156 do STJ, referem-se somente ao conflito de competências no âmbito do ISS e ICM, não podendo, então, ser aplicada ao caso sob análise para afastar a incidência do IPI.

Nesse mesmo sentido foi decidido pelo CARF no Acórdão nº 3801-00.027 – 1ª Turma Especial, de 16 de fevereiro de 2012, por voto condutor do Conselheiro Flávio de Castro Pontes, abaixo transcrito:

(...)

Por outro lado, passa-se ao exame da tese de aplicação da Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao caso vertente.

Súmula 156 do STJ: A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, esta sujeita, apenas, ao ISS.

Cumprе esclarecer de imediato que esta súmula foi elaborada quando estava em vigor o § 1º do art. 8º do Decreto-Lei nº 406/1968, in verbis:

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

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

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

Ocorre, todavia, que este dispositivo legal foi expressamente revogado pela Lei Complementar 116/2003, DOU de 01/08/2003, de sorte que todas as discussões com base no artigo

entre os serviços de composição gráfica, em geral, dos serviços personalizados feitos por encomenda. Os serviços de composição gráfica realizados sob encomenda, na elaboração de embalagens, estão sujeitos ao ISS e não ao ICM. Recurso provido.”

TRIBUTÁRIO. SERVIÇO GRÁFICO POR ENCOMENDA E PERSONALIZADO. INCIDÊNCIA, APENAS, DE ISS. “A feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias sob encomenda e personalizadamente, é atividade de empresa gráfica sujeita ao ISS, o que não se desfigura por utilizá-los o cliente e encomendante na embalagem de produtos por ele fabricados e vendidos a terceiros. Precedentes do STF e do STJ. Recurso provido.

TRIBUTÁRIO. SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA FEITOS POR ENCOMENDA. ISS. DECRETO-LEI Nº 406/68. ART. 8º, §1º. INTERPRETAÇÃO. “I - Os impressos encomendados e personalizados, Adquiridos para consumo do próprio encomendante, como rótulos, embalagens, etiquetas, muito embora integrados ao preço do produto, estão sujeitos à incidência do ISS e não do ICM. Precedentes. II - Recurso Especial conhecido e provido.”

² LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

Art. 10. Ficam revogados os arts. 8o, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3o do Decreto-Lei no 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar no 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei no 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar no 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar no 100, de 22 de dezembro de 1999.

8º do Decreto-Lei 406/68 estão prejudicadas em face do novo ordenamento jurídico.

Assim, é perfeitamente viável a incidência concomitante do ISS e do IPI.

Convém ressaltar que as jurisprudências colacionadas pela recorrente tratam de hipóteses de aplicação da Súmula 156 do STJ, fatos que ficaram prejudicados em razão da edição da Lei Complementar 116/2003, como demonstrado.

Com efeito, é inaplicável neste caso concreto o enunciado da Súmula 156 do STJ no sentido de afastar a incidência do IPI porque os precedentes que embasam a interpretação veiculada na aludida súmula têm como fundamento principal o Decreto-Lei nº 406/68.

(...)

Quanto à Súmula 143 do TFR, ela também não se aplica ao caso, vez que foi elaborada no contexto da Constituição Federal anterior, quando existiam conflitos de competência entre os entes tributantes, tendo sido seu entendimento reformulado pela Súmula nº 156 do STJ.

Na legislação vigente atualmente e à época dos fatos geradores, inexistente dispositivo legal que afaste a incidência do IPI quando haja a tributação pela ISS, conforme esclarece a Solução de Consulta nº 336 - SRRF08/Disit³, de 30 de setembro de 2009, abaixo transcrita:

(...)

12. Quanto à incidência do ISS na operação, observe-se que, sendo o conceito legal de industrialização bastante amplo, como se evidencia combinando as disposições do caput do art. 4º do Ripi/02 com as do seu parágrafo único, em determinadas situações, uma operação caracterizada, pela legislação do IPI, como industrialização também poderá ser, simultaneamente, enquadrada como prestação de serviço, pela legislação do ISS.

Entretanto, não existe, na legislação tributária federal, nenhum dispositivo legal que determine a não incidência do IPI em operações que possam ser, concomitantemente, caracterizadas como industrialização e prestação de serviços. A incidência do ISS nessas operações é inteiramente irrelevante para determinar a incidência, ou não, do IPI. Como já dito, apenas as operações excluídas do conceito de industrialização, nos termos da lei, não estão sujeitas à incidência do IPI e estas são as elencadas no art. 5º do Ripi/02.

13. Destaque-se que a lei complementar que trata da incidência do ISS - Lei Complementar (LC) nº 116, de 31 de julho de 2003 - cumprindo o comando do art. 156, inciso III, da Constituição Federal em vigor, apenas determina, em seu art. 1º, § 2º, que os serviços mencionados na lista anexa à referida LC, ressalvadas as exceções expressas na própria lista, não estão sujeitos ao imposto ICMS, de competência estadual, incidente sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; em momento algum exclui dos serviços relacionados na lista a incidência do IPI, de competência federal.

(...)

³ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=57769> - Acesso em 07/12/2017.

14. Ressalte-se, ainda, que não há conflito entre os fatos geradores do imposto municipal e do federal, uma vez que: o fato gerador do ISS é a prestação de serviços constantes da lista anexa da LC nº 116, de 2003, conforme determina o art. 1º da referida LC; e o fato gerador do IPI é a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou a ele equiparado, conforme art. 34, inciso II, do Ripi/02.

Corroborando o entendimento exposto, cabe citar que já orientava no mesmo sentido o Parecer Normativo (PN) CST nº 83, de 1977, publicado à época em que vigia a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei (DL) nº 406, de 31 de dezembro de 1968, a qual foi substituída, com a revogação do art. 8º do DL nº 406/68, pela lista anexa à LC nº 116, de 2003, ora em vigor.

(...)

2 – Do Parecer Normativo 83/77:

O julgador a quo, utilizou-se, como reforço argumentativo, do Parecer Normativo (PN) CST nº 83, de 1977, que assim dispõe:

*SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
COORDENAÇÃO DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO
DOU de 23/12/1977 (nº 244, Seção I-Parte I, pág. 17.800)
Imposto sobre Produtos Industrializados.*

4.01.00.00 - Incidência

O fato de quaisquer dos serviços catalogados na lista anexa ao Decreto-lei 406/68, ou que foram ou venham a ser posteriormente incluídos, se identificarem com operações consideradas industrialização, "ex vi" do RIPI, é irrelevante para determinar a não incidência do I.P.I.

Embora o PN 253/70 já tenha, ainda que "en passant", disposto sobre a matéria, persiste dúvida quanto à incidência ou não do I.P.I. sobre produtos resultantes de processos de industrialização que se possam identificar com os relacionados na "Lista de Serviços" anexa ao diploma legal que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

2. Segue-se a transcrição dos dispositivos legais em torno dos quais tem assento a referida indagação.

"Decreto-lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968" Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências.

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

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

§ 2º - O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias."

(Este último parágrafo está com a redação dada pelo Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969).

3. Conforme Aliomar Baleeiro, in "Direito Tributário Brasileiro, 1a. edição, página 265, "o dec-lei nº 406, na ementa, assumiu expressamente o caráter de diploma de normas gerais de direito tributário e, nessa posição, reservou ao Estado os serviços não previstos na lista, quando envolvem fornecimentos de mercadorias".

3.1 - Dispõe a norma transcrita, após definir o fato gerador do I.S.S., especificamente sobre conflitos de competência entre Estados e Municípios que envolvam problemas de incidência referentes àquele tributo e ao I.C.M. Diante disto, somente se poderia admitir implicações daquela disposição em outras espécies de tributos, sobretudo federais, que constassem expressamente do texto legal.

4. Portanto, a locução constante do parágrafo 1º, "apenas ao imposto previsto neste artigo", significa unicamente não incidência do I.C.M., enquanto que a do parágrafo 2º, "ao imposto de circulação de mercadorias", esclarece a não sujeição ao I.S.S.

5. Consequentemente, o fato de quaisquer dos serviços catalogados na lista anexa ao Decreto-lei 406/68, ou que foram ou venham a ser posteriormente incluídos, se identificarem com operações consideradas industrialização, "ex vi" do RIPI, é irrelevante para determinar a não incidência do I.P.I.

CST/Assessoria, 5 de dezembro de 1977

As alegações da recorrente neste tópico não prosperam. Primeiro porque o referido Parecer Normativo, que afasta a incidência do Decreto-lei nº 406/68 para estabelecer normas gerais de direito tributário relativamente ao IPI, em nada macula a competência dos entes tributantes estabelecida pela Constituição Federal. Também o simples fato de que o posicionamento veiculado pelo Parecer não teria sido albergado pelos tribunais judiciais, conforme alegou a recorrente, não o invalida.

Além disso, em nenhum momento o julgador da DRJ afirmou, como deduziu a recorrente, que "a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, o legislador teria dado autorização para que a União instituisse tributo sobre as prestações de serviços", tendo, somente, no contexto da argumentação acerca da não aplicação da Súmula 143 do extinto TFR ao caso (parágrafo 14. do Acórdão recorrido), asseverado que não mais persiste, na atual Constituição Federal, os conflitos de competência entre a União e os Municípios que ocorriam na ordem constitucional anterior, concluindo que "à luz da atual Constituição Federal, o IPI não interfere e nem sofre interferência do ISS".

Muito menos poder-se-ia deduzir, como feito pela recorrente, que o julgador da DRJ teria sustentado a proibição da incidência do IPI sobre os fatos ocorridos anteriormente à vigência da CF de 1988.

3 – Da incidência do tributo:

Alega a recorrente que o argumento da decisão recorrida de que a Constituição Federal de 1988 autorizou a incidência do IPI sobre serviços não poderia prevalecer, pois não houve qualquer alteração na matriz de incidência do IPI, mas tão somente do ISS. No entanto, não existiu tal argumento no acórdão da DRJ, no qual apenas constou que o conceito jurídico de industrialização pode também abrigar prestação de alguns serviços

tributáveis pelo ISS, não havendo incompatibilidade da incidência simultânea do IPI e do ISS nas operações abordadas, como se depreende do trecho abaixo:

(...)

11. O conceito legal de industrialização, embora delimitado na norma, é bastante amplo. Isto faz com que, em determinadas situações, uma operação caracterizada, pela legislação do IPI, como industrialização também poderá ser, simultaneamente, enquadrada como prestação de serviço, pela legislação do ISS. Entretanto, não existe, na legislação tributária federal, nenhum dispositivo legal que determine a não incidência do IPI em operações que possam ser, concomitantemente, caracterizadas como industrialização e prestação de serviços. A incidência do ISS nessas operações é inteiramente irrelevante para determinar a incidência, ou não, do IPI. Vale repisar que apenas as operações excluídas do conceito de industrialização, elencadas no art. 5º do RIPI/2010, não se sujeitam à incidência do IPI.

(...)

Pondera-se aqui, concordando parcialmente com a tese da recorrente, que o conceito de industrialização não pode ser tão amplo a ponto de ultrapassar o campo de competência reservado constitucionalmente a cada ente federativo, de forma que o que for comprovadamente um serviço deve ser tributado pelo ISS e o que for industrialização deve ser tributado pelo IPI, sem prejuízo, no meu entender, de o processo de industrialização envolver eventualmente também a prestação de algum serviço em caráter acessório.

No caso sob análise, as embalagens, sacos, sacolas, bolsas, caixas, estojos, kits promocionais e outros etc. são produzidos e desenvolvidos pela própria contribuinte, inclusive com aquisição de matérias-primas que geraram crédito de IPI, e depois são vendidos a pessoas jurídicas específicas, as quais definiram previamente à contribuinte as especificações desejadas para os materiais de embalagem relativamente à forma, tamanho, cor, design gráfico, logotipos, impressos personalizados, etc.

Algumas matérias-primas adquiridas pela contribuinte foram colacionadas pela fiscalização na Tabela abaixo:

| | |
|--|-----------|
| PAPEL FSCM 130G L1080 KRAF BCO MONO | 96.475,82 |
| RESINA PEAD ALTA DENSIDADE FILME | 95.773,80 |
| BOPP 030MIC L0980 PLA TRANSP 1TRAT TSERW | 94.544,82 |
| PAPEL FSCM 090G L0675 KRAF BCO MONO | 91.366,91 |
| BOPP 020MIC L0655 CAC/VIDRO HOLO S/ADESI | 84.634,94 |
| BOPP 020MIC L1120 PLA TRANSP 1TRAT TSERW | 81.019,86 |
| PAPEL FSCM 130G L1040 KRAF BCO MONO | 80.576,51 |
| FILME STRETCH 50CMX25MICRAS CAST | 77.027,63 |
| BOPP 030MIC L1110 PLA 1TRAT OWSE8022GRW | 75.067,57 |
| RESINA PELBD LINEAR | 74.250,64 |

Tabela 3.9 --principais entradas com IPI -- amostra 2011 e 2012

| Descrição mercadorias | Créditos de IPI (R\$) |
|--|-----------------------|
| <N/D> | 1.195.520,46 |
| FILME POLIPROPILENO 15MIC | 933.308,34 |
| FILME POLIET. BAIXA DENSÍ TRATADO 060MIC | 792.743,12 |
| FILME POLIET. BAIXA DENSÍ TRATADO 060 | 774.668,73 |
| BOPP 020MIC L1140 PLA TRANSP 1TRAT | 516.733,21 |
| FILME PLÁSTICO PEBD 20MIC | 365.238,01 |
| BOPP 015MIC L1140 PLA TRANSP 1TRAT | 312.502,99 |
| FILME POLIET.LINEAR ALTA DENS 60MIC COLO | 223.793,24 |
| SOLVENTE FLEXOGRAFICO | 180.382,00 |
| PAPEL FSCM 056G L1120 OFF SET PAPERPERFECT | 168.898,72 |
| PAPEL FSCM 090G L0670 KRAF BCO MONO | 168.764,59 |
| FILME POLIET.MINEAR ALTA DENS70MIC COLOR | 138.323,85 |
| CARTAO FSCM 325G L0590X0920 TRIP PREMIUM | 121.394,59 |
| BOPP 015MIC L0575 PLA TRANSP 1TRAT | 121.012,25 |
| CARTAO IMPRESSO 1X1 | 112.433,09 |
| BOPP 020MIC L0575 PLA TRANSP 1TRAT | 111.705,15 |
| PAPEL FSCM 056G L1140 OFF SET PAPERPERFECT | 109.771,02 |
| CAIXA 0451X0271X0222MM NATURA FUNDO MAN | 101.460,33 |
| PAPEL 018G L0700 SEDA | 99.711,22 |
| PAPEL FSCM 080G L0900 KRAF BCO MONO FLE | 98.251,80 |

São exemplos de produtos que saem do estabelecimento da contribuinte os que constam abaixo:



Pelo que já indica o fluxo das matérias-primas que entram no estabelecimento da contribuinte e dos produtos que saem dele, ocorre no estabelecimento da contribuinte um processo industrial de produção das embalagens (sacos, sacolas, bolsas, caixas, estojos, kits promocionais e outros etc.), não se tratando meramente de serviços de composição e impressão gráfica personalizados, inclusive a recorrente não apresentou qualquer documento (nota fiscal de serviço, fatura, contrato, etc.) que comprovasse a contratação e a efetiva prestação de serviços aos seus clientes.

Conforme apurado pela fiscalização, as saídas dos produtos sem débitos do IPI, sob os CFOP's 5101 e 6101, trataram-se de vendas de produtos dos industrializados pela contribuinte:

Destaca-se que todas as saídas acima, sem débito do imposto, tratam-se de CFOP 5.101 e 6.101, cujas NCM's são 4819.40.00 e 3923.21.90, as quais possuem alíquota de 15% e não são destinadas à municípios beneficiados com isenção ou suspensão. Portanto, são vendas de produtos industrializados onde não houve o destaque do IPI devido. Desta forma, com a não tributação destas saídas, a contribuinte apurou saldo credor no período, como abaixo demonstrado:

Nessa linha, consta em DIPJ's da contribuinte que se trata de um estabelecimento industrial ou equiparado sob o código: "1- Industrial/transformação":

3.2 – Do tratamento fiscal relativo ao IPI

Dos sistemas informatizados da RFB é possível extrair diversas informações contábeis, societárias e fiscais da contribuinte, principalmente em relação à apuração e recolhimento de tributos federais. Das DIPJ 2012 e 2013 retira-se, da ficha 19, as seguintes características:

-FICHA 19 – ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS OU EQUIPARADOS

-Código/Tipo de Estabelecimento: 1 - INDUSTRIAL/TRANSFORMAÇÃO

A atividade da contribuinte relativamente aos produtos objeto de autuação enquadra-se no conceito de industrialização (transformação), delineada no art. 4º do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), abaixo transcrito, estando, portanto, sujeita à incidência do IPI:

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 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, 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.

Nessa linha, adoto como razões de decidir o excelente voto vencedor do Conselheiro Tiago Guerra Machado no Acórdão nº 3401-003.806 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 26 de junho de 2017, abaixo transcrito:

(...)

O entendimento exposto pelo Relator em relação à caracterização da operação realizada pela Recorrente como de "prestação de serviços", após intensa deliberação da Turma, data maxima venia, não restou acolhido pela maioria do colegiado, dentre os quais me incluo.

Assim, para a maioria, estaríamos diante de uma efetiva industrialização ainda que, por encomenda, de forma que haveria indubitavelmente a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre as saídas de produtos da Recorrente.

As razões para tal entendimento passam, principalmente pela clara constatação de que, no caso concreto, o objeto contratual decorrente da atividade do contribuinte é uma obrigação "de dar" e não uma obrigação "de fazer", ainda que é preciso reconhecer haja uma personalização (ou "customização") como busca a Recorrente comprovar incansavelmente, fazendo-nos crer, em primeiro momento, que essa característica seria a

prova cabal de que não haveria a incidência do tributo federal em detrimento do Imposto sobre Serviços (ISS).

Porém, na compreensão da maioria da Turma, o fato de haver uma personificação dos materiais produzidos pela Recorrente não implica, necessariamente em uma indistinta prestação de serviços, mas tão somente uma característica singular dos produtos fabricados pela Recorrente.

É bom dizer que, para fins de distinção da operação como industrialização ou prestação de serviços, não basta a mera análise do contrato entre as partes e destacar apenas a personalização como causa de afastamento da hipótese de incidência do IPI, sendo forçosa a análise de outras características da operação.

(...)

No presente caso, estamos diante de saída de materiais (obrigação de dar) que claramente passaram por processo de elaboração personalizado, que possui intrinsecamente uma obrigação de fazer.

Diante desse cenário é que se criou o entendimento externado no Parecer CST 83/1977, citado na decisão da DRJ.

Ainda que não compactue com a conclusão final – que admite a possibilidade de um mesmo evento venha a ser considerado fato gerador do ISS e do IPI, o que, a meu ver, revelaria importantes consequências de natureza constitucional (que não interessam a esse Conselho) – é interessante destacar que dela se conclui que a confecção de produtos por encomenda não pode – per si – desnaturar uma obrigação de dar evidente no negócio jurídico sob análise.

Isto porque, vejamos, não há qualquer dúvida que estamos tratando de um produto industrializado – não há protesto em relação a isso por parte da Recorrente – tal como preceitua o Código Tributário Nacional quando delineou os aspectos materiais da incidência do IPI; de modo que a única maneira de se afastar sua tributação é afastando qualquer resquício de “obrigação de dar” sobre a transação.

Nesse ínterim, para haver uma prestação de serviços unicamente tributável pelo ISS, há de se cumprir dois requisitos cumulativos, de modo a efetivamente extinguir a “obrigação de dar” vinculada à circulação de produto industrializado:

(a) O fornecimento de materiais deve ser realizado exclusivamente pelo encomendante, cabendo ao fornecedor apenas empenhar seu conhecimento e equipamentos e outros insumos que não façam parte do produto final contratado;

(b) A destinação do produto acabado deve ser ao uso e consumo próprio do encomendante, não devendo haver reinserção do produto na cadeia econômica para comercialização ou nova industrialização.

Pelo exposto, e considerando que a Recorrente não teve êxito em demonstrar o cumprimento de tais requisitos, revela-se presente a configuração do fato gerador do IPI.

(...)

4 – Da Classificação NCM utilizada pelo D. Auditor:

Requer a recorrente o cancelamento do auto de infração por equívoco na classificação fiscal dos produtos e por falta de individualização dos códigos por produto. No entanto, não houve reclassificação fiscal dos produtos, tendo sido a presente autuação efetuada em conformidade com a própria classificação tarifária efetuada pela contribuinte constante nos seus documentos fiscais.

5 – Da Análise da jurisprudência judicial / 6 – Da Súmula 143 do TFR e da 156 do STJ / 7 – Das decisões administrativas:

As decisões e súmulas mencionadas pela recorrente neste tópico também não vinculam as decisões deste Colegiado, além do que, como dito, a recorrente não comprovou a contratação e realização do negócio jurídico de prestação de serviços de composição gráfica.

8 – Base legal:

Neste tópico, reclama a recorrente do entendimento mencionado na autuação acerca da Solução de Consulta nº 134 -SRRF08/Disit, de 2012, no seguinte sentido:

(...)

12. Ao examinarem-se as exceções a essa regra geral, arroladas no art. 5º do RIPI/2010, percebe-se que a impressão, sob encomenda, somente deixará de ser considerada operação de industrialização caso se enquadre na hipótese do inciso V:

Art. 5º - Não se considera industrialização:

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

No entanto, aos membros do CARF, a teor do seu regimento interno, é vedado afastar a aplicação de decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

O alcance do art. 5º do RIPI/2010 é ainda delimitado pelo disposto no art. 7º, inciso II do mesmo Regulamento, que traz os conceitos de oficina e de trabalho preponderante:

Art. 7º Para os efeitos do art. 5º:

(...)

II - nos casos dos seus incisos IV e V:

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

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

Assim, não restam dúvidas de que a atividade da contribuinte não se enquadra na exceção ao conceito de industrialização, de forma que há, sim, a incidência do IPI.

O fato de o item ser industrializado sob encomenda, com as especificações de forma, tamanho e cor fornecidas pelo encomendante, somente excluiria a incidência do IPI se a situação se enquadrasse na hipótese do inciso V do art. 5º do RIPI/2010, relativamente ao preparo do produto na residência do preparador ou em oficina com preponderância do trabalho profissional, o que não é o caso da recorrente, que realiza sua atividade num estabelecimento industrial.

9 – Mudança de entendimento da RFB:

Alega a recorrente que a própria administração pública já havia se posicionado acerca da não incidência do IPI nas suas atividades quando aprovou os créditos decorrentes das vendas que somente foram tributadas pelo ISS, razão pela qual requer o cancelamento das multas e juros, com base no parágrafo único do artigo 100 do CTN.

No entanto, despachos decisórios em pleitos do contribuinte não se incluem entre as normas complementares a que se referem o referido dispositivo do CTN, quais sejam: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; ou IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Ademais, eventuais procedimentos fiscais anteriores efetuados em face da contribuinte, inclusive em face de seus pedidos de reconhecimento de direito creditório, não podem ser estendidos para períodos posteriores, eis que estão vinculados aos fins para os quais foram instaurados. O procedimento fiscal não pode ser dissociado dos fatos ocorridos naquele período fiscalizado e da matéria sob investigação, além de veicular posicionamento específico de um ou mais agentes administrativos, inclusive sujeito a reforma pelos órgãos julgadores.

10 - Juízo de Eventualidade:

Por fim, contesta a recorrente a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, mas não apresenta qualquer fundamento.

No entanto, os juros de mora são devidos, nos termos do art. 61, *caput* e §3º da Lei nº 9.430/96, sobre os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" não pagos no prazo previsto, incidindo, portanto, também sobre a multa de ofício, após o respectivo vencimento:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

Ademais, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício após o respectivo vencimento encontra fundamento também no Decreto-lei nº 1.736/79⁴, cujos dispositivos abaixo transcritos dispõem sobre a incidência dos juros de mora sobre os débitos tributários para com a Fazenda Nacional, inclusive durante o prazo em que a cobrança estiver suspensa em face da interposição de recurso administrativo ou de decisão judicial, cuja regra

⁴ Solução de Consulta Cosit nº 47, de 04 de maio de 2016

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO EMENTA: OS JUROS DE MORA INCIDEM SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, DO QUAL FAZ PARTE A MULTA LANÇADA DE OFÍCIO. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 113, § 1º, 139 e 161; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 44 e 61, § 3º; Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, arts. 2º e 3º.

não se aplicaria somente na hipótese de depósito administrativo ou judicial do montante integral⁵:

Art. 1º Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora, consoante o previsto neste decreto-lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

Parágrafo único. A multa de mora será de 20% (vinte por cento), reduzida a 10% (dez por cento) se o pagamento for efetuado no prazo de 90 (noventa) dias, contado a partir da data em que o tributo for devido. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

Art 4º - A correção monetária continuará a ser aplicada nos termos do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.704, de 23 de outubro de 1979, ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 2º deste Decreto-lei.

Art 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.

(...) [negritei]

⁵ Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

[Perguntas e Respostas no sítio da RFB: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2012/capitulo-xviii-acruscimos-legais-revisada-2012.pdf>, acesso em 08/09/2016]

(...)

004 Haverá a incidência de juros de mora durante o período em que a cobrança do débito estiver pendente de decisão administrativa?

Sim. De acordo com a legislação tributária, há incidência de juros de mora sobre o valor dos tributos ou contribuições devidos e não pagos nos respectivos vencimentos, independentemente da época em que ocorra o posterior pagamento e de se encontrar o crédito tributário na pendência de decisão administrativa ou judicial.

A única hipótese em que se suspenderá a fluência dos juros de mora é aquela em que houver o depósito do montante integral do crédito tributário considerado como devido, desde a data do depósito, quer seja este administrativo ou judicial.

Se o valor depositado for inferior àquele necessário à liquidação do débito considerado como devido, sobre a parcela não depositada incidirão normalmente os juros de mora por todo o período transcorrido entre o vencimento e o pagamento.

Normativo: RIR/1999, art. 953, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, art. 5º.

(...)

Conforme assentado no Apelação Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC (TRF4, rel. Vânia Hack de Almeida)⁶, "Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo".

A fluência dos juros de mora sobre a multa de ofício durante o curso do processo administrativo fiscal não representa afronta ao art. 161 do CTN, eis que, no próprio CTN, o termo "crédito tributário" não é utilizado somente para se referir à obrigação tributária principal. Conforme se depreende da leitura do art. 142 e do art. 113 do CTN, o lançamento constitui o "crédito tributário", que por sua vez pode ser decorrente tanto do tributo como de eventuais penalidades pecuniárias.

Não havendo qualquer incompatibilidade dos dispositivos legais acima com o CTN, no que concerne à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, eles devem ser aplicados ao presente caso concreto com base na taxa Selic, cuja legitimidade já é matéria já sumulada neste CARF, conforme abaixo:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Assim, pelo exposto acima, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

⁶ APELAÇÃO CÍVEL Nº 2005.72.01.000031-1/SC

RELATORA: Juíza Federal VÂNIA HACK DE ALMEIDA

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. 2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. 3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária." 4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa.

É como voto.

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Peço vênia à Ilustre Relatora para divergir acerca do seu entendimento quanto a tributação dos serviços de composição gráfica, ratificando aqui a minha posição pessoal sobre a matéria, já exposta em outros julgados deste Colegiado.

O mérito da questão diz respeito à incidência ou não de IPI sobre o serviço de composição gráfica. No caso sob análise, como bem relatado, as embalagens, sacos, sacolas, bolsas, caixas, estojos, kits promocionais e outros etc., são produzidos e desenvolvidos pela Recorrente, inclusive com aquisição de matérias-primas, e depois são vendidos a pessoas jurídicas específicas, as quais definiram previamente à contribuinte as especificações desejadas para os materiais de embalagem relativamente à forma, tamanho, cor, design gráfico, logotipos, impressos personalizados, etc.

Tais produtos, por sua vez, serão fornecidos gratuitamente para seus clientes - por exemplo, a sacola de papel que acompanha um produto adquirido - evidenciando que a Recorrente é a consumidora final desses produtos.

A questão central a ser enfrentada: em sendo serviços de composição gráfica, é cabível a incidência simultânea do ISS e do IPI, ou a incidência do ISS é exclusiva? Entendemos firmemente que a melhor razão jurídica está na segunda opção - incidência exclusiva do ISS - pelos motivos que serão expostos a seguir.

O Sistema Tributário Nacional tem suas linhas mestras traçadas de forma especialmente analítica na CF/88, em um ordenamento constitucional que abarca não apenas o âmbito formal de normatização, mas também um âmbito material, caracterizando-se não apenas pela profusão de disposições relativas ao regime jurídico da relação jurídico-tributária, como também por três características: abertura, rigidez e exaustividade (Cf.).

Trataremos primeiro de sua **rigidez e exaustividade**, que decorrem de dois fundamentos: por um lado, a existência de estritas regras de competência tributária e de repartição das receitas intensiva e minuciosamente reguladas, e por outro, o estabelecimento dessas regras a nível constitucional, conduzindo a uma rigidez modificativa em razão da especial hierarquia que ostentam (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 4ªed. São Paulo: Saraiva, 2010. P.109-110).

A distribuição minuciosa das competências tributárias aos entes federados conduz a determinados corolários que são depreendidos dessa exaustão.

Uma delas - talvez a principal - é a impossibilidade de um ente invadir a competência destinada a outro, é dizer, todos devem respeitar os estritos limites nos quais a sua atividade tributante deve ser exercida, de modo que esse controle se dá ora pelo recurso aos conceitos constitucionais utilizados, ora pelo recurso à Lei Complementar, nos casos do art. 146, I da CF/88.

Portanto, no momento que o constituinte determinou que determinada esfera de materialidades econômicas estaria sujeita à competência de um determinado ente federado, simultaneamente ele exclui os demais entes de exercer sua atividade tributária sobre estas bases, com vistas à garantia da autonomia financeira característica do Federalismo resguardado especialmente pelo art.60, §4º, I da CF.

Nesse sentido é a sempre repetida lição do Professor Geraldo Ataliba:

“A discriminação de rendas oferece um aspecto positivo – enquanto forma de outorga de competências – e outro negativo – enquanto inibe aos não contemplados pela outorga. Na verdade, a circunstância de se conferir competência privativa a um ente, importa em por obstáculo erga omnes ao exercício da mesma competência.” (ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968: p. 35).

Portanto, ao determinar à União, por meio do art. 153, IV da CF, que ela teria competência para tributar operações com produtos industrializados, e determinar no art. 156, III, que os Municípios teriam competência para tributar a prestação de serviços de qualquer natureza (excepcionando os serviços sujeitos à competência estadual), pretendeu o constituinte originário estabelecer campos de competência distintos, sem intersecções.

Naturalmente, da complexificação da realidade surgem situações não previstas inicialmente pelo legislador, que envolvem em uma só operação a prestação de um serviço particular a determinado sujeito e o fornecimento de mercadorias, o que levou a conflitos de competência. Nessas hipóteses, sempre que a tônica da prestação fosse o serviço prestado, e não o bem fornecido, os tribunais sempre decidiram pela prevalência da incidência do ISS, a exemplo do decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Repetitivo, tratando especificamente dos casos de serviços de composição gráfica:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. SÚMULA 156 DO STJ.

1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03), a delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03 (que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN; e (c) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver

compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.

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

3. Recurso especial provido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 1092206/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009)

Nos contratos mistos, que envolvam fornecimento de mercadorias, atividades de industrialização e prestação de serviços, a determinação da incidência deve ordinariamente obedecer ao critério da faceta preponderante da prestação. É essa a conclusão também alcançada por José Roberto Vieira, ex-Conselheiro deste órgão e festejado estudioso do IPI, ao enfrentar o tema de *industrialização por encomenda*, vereda na qual os serviços de composição gráfica se inserem, assim se manifesta:

*...identificamos, então, as áreas em que se aproximam os dois impostos: os serviços associados ao fornecimento de materiais (ISS) e as industrializações por encomenda (IPI); áreas em cuja interface surpreendemos a figura do contrato de empreitada de materiais; entidade jurídica de direito privado que, à luz daqueles critérios distintivos constitucionais (obrigações de dar e fazer), só se pode curvar à incidência do ISS, inadmitindo-se a tributação pelo IPI. (VIEIRA, José Roberto. **Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. P.87)*

Absolutamente correto o entendimento esposado pelo autor citado - e que goza de amplíssimo apoio da doutrina.

A zona cinzenta que se estabelece entre a *obrigação de dar* típica das operações com produtos industrializados e a *obrigação de fazer* típica das prestações de serviço evoca a discussão da preponderância de atividade que, por sua vez, deve se socorrer de institutos do Direito Privado, conforme arts. 109 e 110 do Código Tributário, *verbis*:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela

Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Dos citados dispositivos resta claro que o recurso ao Direito Privado é essencial para determinar a que campo de competência pertencem os contratos complexos de serviços de composição gráfica. Nesse sentido, assume relevo a compreensão do **contrato de empreitada**.

O artigo 610 do Código Civil, Lei nº 10.406/2002, ao iniciar a disciplina do contrato, dispõe: “*O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com seu trabalho ou com ele e os materiais*”. Dessa forma, ele estabelece duas espécies de empreitada, a que se limita ao trabalho, chamada *empreitada de labor*, e a **empreitada mista**, que envolve o fornecimento de materiais. Sobre isto, esclarece Serpa Lopes:

*Se o empreiteiro fornece os materiais, não são estes em si o objeto do contrato, senão a matéria lavrada, trabalhada e transformada pelo trabalho do homem. Mesmo quando o empreiteiro fornece o material, o contrato de trabalho continua qualificado como tal, abrangendo, em princípio, duas obrigações: a de fazer, lavrando a coisa, e, como consectário lógico desta primeira, a de entregá-la ao dono da coisa. (SERPA LOPES, Miguel Maria de. **Curso de Direito Civil**, v. IV. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1961. P.149.)*

Parece-nos que os contratos de serviços de composição gráfica enquadram-se perfeitamente no tratamento dado ao contrato de empreitada. A despeito da obrigação de dar a coisa pronto, o que constitui o cerne da operação é o labor, a prestação de serviço para a elaboração de algo que atenda às especificidades solicitadas pelo encomendante - **é irrelevante se a própria Recorrente adquire a matéria prima ou se ela lhe é fornecida pelo encomendante**.

Isso fica perfeitamente delineado ao se descer do altiplano constitucional para analisar os âmbitos de incidência tributária. O aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS.

Isto porque: i) excetuando as prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incide sobre operação mercantil (circulação de mercadoria), que se traduz numa “*obrigação de dar*” (artigo 155, II, da CF/88), na qual o interesse do credor encarta, preponderantemente, a entrega de um bem, pouco importando a atividade desenvolvida pelo devedor para proceder à tradição; e ii) na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num “*dar um produto industrializado*” pelo próprio realizador da operação jurídica.

Como arremata Soares de Melo, “*embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente*” (MELO, José Eduardo Soares de. “**ICMS - Teoria e Prática**”, 8ª Ed., Ed. Dialética, São Paulo, 2005. P.65).

Já o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Constituição encarta algo bem diferente de uma obrigação de dar, de modo que o núcleo da hipótese de incidência desse imposto é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de

terceiro, visando a adimplir uma "*obrigação de fazer*" (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado).

É clara a prevalência do fazer sobre o dar, sendo corolário disto a sua subsunção, a nível constitucional, à hipótese do art. 156, III e não do art. 153, IV, corroborada pela análise das normas de incidência dos respectivos impostos.

Para além do cotejo dos conceitos constitucionais albergados pelas regras de competência, decorrentes de sua exaustividade, deve-se relembrar aqui outra das características do Sistema Tributário, mencionada anteriormente: a sua **abertura**.

Por abertura, referimos à existência de diversas remissões à outros textos legais vocacionais à integração do conteúdo do Sistema Tributário Nacional, especialmente a chamada Lei Complementar, cujas funções são literalmente delineadas pelo art. 146 da CF, *verbis*:

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;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

Isso conduz imediatamente à Lei Complementar nº 116/2003 e ao Decreto-Lei nº 406/68, que lhe fazia as vezes antes, que trouxeram uma lista de serviços a serem tributados pelo ISS.

Sem pretender entrar na extensa discussão acerca do caráter e eficácia dessa lista, deve-se frisar o ponto relevante para a presente discussão: essas listas não exercem apenas o papel de normas gerais para os Municípios que pretenderem instituir a cobrança de ISS em suas jurisdições, mas é também um dispositivo de resolução de conflitos de competência entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

É dizer: uma vez que uma Lei Complementar, ou dispositivo que o equivalha, determine que uma materialidade pertence à competência dos Municípios, ela automaticamente exclui os demais entes tributantes, ainda que tal materialidade se encontre uma zona cinzenta.

Trata-se de uma função da Lei Complementar enunciada expressamente pela Constituição Federal que deve ser considerada não apenas como comando expresso, mas como diretriz interpretativas das competências tributárias. O Decreto-Lei 406/68 era absolutamente claro nesse sentido:

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

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

Ele determinava expressamente a incidência exclusiva do ISS sobre os serviços constantes na lista anexa de serviços. E mais, veja-se que em relação ao ICM, o diploma era claro em trazer a possibilidade de incidência conjunta com o IPI, o que não ocorria em relação ao ISS:

Art 2º A base de cálculo do impôsto é:(...)

*§ 5º O montante do **impôsto sobre produtos industrializados** não integra a base de cálculo definida neste artigo:*

I - Quando a operação constitua fato gerador de ambos os tributos; [ICM e IPI]

II - Em relação a mercadorias sujeitas ao impôsto sobre produtos industrializados com base de cálculo relacionada com o preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante.

O tratamento tributário dos serviços previstos naquela lista anexa é absolutamente acessível pela tão-só literalidade do diploma.

Argumenta-se, por exemplo, que o art.8º, §1º do DL nº 406/68 estaria abrangendo apenas o ICM, em razão da parte preliminar do texto falar que ele "*Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências*".

Trata-se, todavia, de uma interpretação rasteira que contraria o próprio conteúdo do Decreto-Lei, que traz diversos dispositivos acerca do IPI, demonstrando que seu conteúdo vai bem além do que a parte preliminar indica, inclusive prevendo expressamente a incidência conjunta ao ICM, excluindo tal possibilidade para o ISS.

A menção aos Pareceres Normativos CST nºs 253/70 e 83/77, que veiculam a interpretação rasa já rechaçada, tanto no parágrafo anterior quanto pela própria literalidade do dispositivo que pretenderam interpretar, indo muito além - para não dizer contrariamente - ao que dispõe o art. 8º, §1º do DL nº 406/68.

Tão absurdas eram as diretrizes dos mencionados Pareceres que os antigo Tribunal Federal de Recursos, enfrentando essa questão, posteriormente à edição dos mesmos, sumulou o seguinte:

Súmula: nº 143: Os serviços de composição e impressão gráfica, personalizados, previstos no art. 8º, § 1º, do Decreto-Lei 406, de 1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei 834, de 1969, estão sujeitos apenas ao I.S.S., não incidindo o I.P.I.

Verifica-se, pois, como pacífico o entendimento da Corte Superior pela impossibilidade de incidência do IPI nos serviços de composição gráfica. Mais específico que isso, impossível!

Frise-se que aqui não se tratará especificamente da Lei Complementar nº 116/03, que nada inovou a esse respeito, em razão dos fatos geradores do presente processo serem anteriores a sua vigência, estando sujeitos ao Decreto-Lei nº 406/68.

Além do longo arrazoado apresentado, a Súmula nº 156 do Superior Tribunal de Justiça, que reitera a jurisprudência do extinto TFR:

Súmula nº 156: A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

Mais ainda, cumpre ressaltar que a **jurisprudência pacífica** daquele tribunal se consolidou, nas suas duas turmas que analisam matéria tributária, no sentido de que a referida súmula abrange a exclusão tanto do ICMS quanto do IPI em relação às prestações de serviço de composição gráfica, o que também corrobora o que vem sido dito até agora, inclusive com precedentes recentíssimos:

TRIBUTÁRIO. COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA. IPI. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 156/STJ. ACÓRDÃO EM CONSONÂNCIA COM JURISPRUDÊNCIA. SÚMULA 83/STJ. A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, está sujeita apenas ao ISS, não se submetendo ao ICMS ou ao IPI. Agravo regimental improvido. (AgRg no AREsp 816.632/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/02/2016, DJe 11/02/2016)

TRIBUTÁRIO. IPI. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA. NÃO INCIDÊNCIA. 1. Não procede o objetivo de prequestionar dispositivos constitucionais, sobretudo porque a matéria fora debatida nas instâncias ordinárias e já houve interposição de Recurso Extraordinário contra o acórdão do Tribunal a quo (fls. 312-326). 2. A jurisprudência dominante do STJ é no sentido de que os bens submetidos à prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, não se sujeitam ao IPI, mas apenas ao ISS. 3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no REsp 1369577/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/12/2013, DJe 06/03/2014)

RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA. IPI. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 156/STJ. 1. A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, está sujeita apenas ao ISS, não se submetendo ao ICMS ou ao IPI. Precedentes. 2. Aplicação analógica da Súmula n. 156/STJ. 3. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1308633/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2013, DJe 01/10/2013)

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. (AgRg no REsp 966.184/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/04/2008, DJe 19/12/2008)

TRIBUTÁRIO. ISSQN. "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA". LEI COMPLEMENTAR 116/2003. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER). ATIVIDADE FIM DA EMPRESA PRESTADORA. INCIDÊNCIA. (...)

11. Destarte, a "industrialização por encomenda", elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação de mercadoria - obrigação de dar - e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal). 14. Recurso especial provido. (REsp 888.852/ES, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2008, DJe 01/12/2008)

Na mesma linha, o **Supremo Tribunal Federal** possui importante precedente vazado no AI 803.296 AgR, relatado pelo Min. Dias Toffoli, no qual a Corte consignou **critérios objetivos para determinar as hipóteses em que a industrialização por encomenda estaria sujeita à incidência exclusiva do ISS**. Senão vejamos:

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Serviço de composição gráfica com fornecimento de mercadoria. Conflito de incidências entre o ICMS e o ISSQN. Serviços de composição gráfica e customização de embalagens meramente acessórias à mercadoria. Obrigação de dar manifestamente preponderante sobre a obrigação de fazer, o que leva à conclusão de que o ICMS deve incidir na espécie. 1. Em precedente da Corte consubstanciado na ADI nº 4.389/DF-MC, restou definida a incidência de ICMS "sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria". 2. **A verificação da incidência nas hipóteses de industrialização por encomenda deve obedecer dois critérios básicos: (i) verificar se a venda opera-se a quem promoverá nova circulação do bem e (ii) caso o adquirente seja consumidor final, avaliar a preponderância entre o dar e o fazer mediante a averiguação de elementos de industrialização.** 4. **À luz dos critérios propostos, só haverá incidência do ISS nas situações em que a resposta ao primeiro item for negativa e se no segundo item o fazer preponderar sobre o dar.** 5. A hipótese dos autos não revela a preponderância da obrigação de fazer em detrimento da obrigação de dar. Pelo contrário. A fabricação de embalagens é a atividade econômica específica explorada pela agravante. Prepondera o fornecimento dos bens em face da composição gráfica, que afigura-se meramente acessória. Não há como conceber a prevalência da customização sobre a entrega do próprio bem. 6. Agravo regimental não provido. (AI 803296 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 09/04/2013)

Como se verifica da análise do acórdão, duas condições devem ser comprovadas para determinar a incidência do ISS na industrialização por encomenda. Em primeiro lugar, é preciso que o encomendante seja consumidor final, e em segundo lugar, que haja preponderância do fazer sobre o dar, mediante a averiguação dos elementos de industrialização.

No caso concreto, ambas as condições se encontram atendidas, como já foi explicado anteriormente, em razão das particulares especificações do produto, que atendem somente àquele encomendante específico, e por ser destinado ao consumo por ele, não sendo objeto de posterior circulação.

A própria personalização dos produtos com os dados particulares, logomarca, CNPJ, nome e outros elementos identificadores dos encomendantes deixa claro que os mesmos seriam os consumidores finais, deixando claro o atendimento ao primeiro requisito delimitado pelo STF. Tal critério é, inclusive, corroborado em precedente da CSRF, no Acórdão CSRF/02-02.339, como a ementa deixa evidente:

IPI. INCIDÊNCIA – SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. Antes da vigência da Lei Complementar nº 116/2003, estando a operação de Composição Gráfica, incluída na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, como status de Lei Complementar, sobre ela ocorre a incidência, apenas, do ISS, com exclusão, pois, da do IPI, isso quando o produto da operação não seja posteriormente destinado à industrialização ou comercialização, situação esta configurada nos autos. (CSRF/02-02.339, rel. Cons. Antonio Bezerra Neto, julgado em 24/07/2006)

Quanto ao segundo, o mesmo resta plenamente reconhecido nos autos. Não tem o encomendante interesse em qualquer bobina ou qualquer álbum de fotografias, mas apenas aquele personalizado, com elementos de identificação peculiares e exclusivos, que lá são postos por força da prestação de serviço da Recorrente - e mais, o próprio fiscal e a decisão *a quo* em momento algum discutem a possibilidade da obrigação de fazer não ser preponderante na composição gráfica, pelo contrário, assumindo isto como premissa, mas divergindo equivocadamente nas conclusões.

Na mesma linha decidia também o extinto Segundo Conselho de Contribuintes, conforme as decisões abaixo colacionadas:

IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO DE ADESIVOS POR ENCOMENDA.

Os serviços gráficos personalizados, ainda quando envolvam o fornecimento de mercadorias, ficam sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI. In casu a atividade de elaboração de películas adesivas sob encomenda desenvolvida pela Recorrente não se enquadra na hipótese de incidência do IPI, posto que é nítida a prestação de serviço. Recurso provido. (Acórdão 202-15523; Recurso 119196; Relator Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski; Data da Sessão 13/04/2004).

CARTÃO MAGNÉTICO. SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. A confecção de cartões de plástico (PVC) com tarja magnética, comumente denominados “cartões magnéticos”,

vendidos a clientes finais consiste na prestação de um serviço de composição gráfica e não se enquadra na hipótese de incidência do IPI. (Acórdão 201-80.210; Recurso 104.692; Relator Maurício Taveira e Silva; Data da Sessão 29/03/2007).

Já no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aponta-se também a existência de precedentes **desta Turma de Julgamento** a respeito da matéria, reconhecendo, **por unanimidade**, que no serviço de composição gráfica não há incidência de IPI, a exemplo do Acórdão CARF nº 3402-002.024, de relatoria do Cons. João Carlos Cassuli Jr., julgado em 27/02/2013 e assim ementado:

IPI. NÃO INCIDÊNCIA. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PREPONDERÂNCIA DOS SERVIÇOS. LANÇAMENTO. DESCABIMENTO.

Nos casos em a atividade empresarial se constitui em uma obrigação de fazer, personalizada, para uso próprio do encomendante, o que prepondera é o serviço e não a indústria, e, como tal, está realizada a hipótese de incidência do ISS, que grava os serviços, e não há lugar para estar concomitantemente gravada pela incidência do IPI pelo fato de ter havido "transformação", pois que esta, no caso, é da essência (atividade-meio) do próprio serviço (atividade-fim).

No mesmo sentido entendeu, por unanimidade, outras turmas desta Seção de Julgamento:

EMBALAGEM. SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

A impressão gráfica personalizada em embalagem plástica para acondicionamento de ovo, feita para atender às necessidades específicas do cliente, trata-se de prestação de serviço e não de industrialização. Quem a exerce é estabelecimento prestador de serviço e não estabelecimento industrial. (Acórdão nº 3302-00.582, Cons. Walber José da Silva, julgado em 29/09/2010)

Além disso, tal posicionamento foi sufragado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF, como se depreende dos seguintes acórdãos:

CARTÃO MAGNÉTICO. COMPOSIÇÃO GRÁFICA.

A confecção de cartões de plástico com tarja magnética, comumente denominados "cartões magnéticos", vendidos a clientes finais consiste na prestação de um serviço de composição gráfica e não se enquadra na hipótese de incidência do IPI. (Ac. nº 02-03.490, Rel. Cons. Josefa Maria Coelho Marques, julgado em 02/09/2008)

IPI. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. EFEITOS. A existência de sentença judicial transitada em julgado, proferida pelo TFR, com decisão favorável ao contribuinte, a qual ainda prevalece, em face da inexistência de alteração legislativa, derrui a pretensão do Fisco. A Súmula 156 do STJ decidiu que a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS. Portanto, os serviços de confecção de cartões magnéticos e de

crédito se constituem em serviço de composição gráfica sujeito unicamente ao ISS. Precedente do TRF e do STJ. (CSRF/02-02.652, Rel. Cons. Maria Teresa Martínez López, julgado em 23/04/2007)

CARTÃO MAGNÉTICO. SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. A confecção de cartões de plástico (PVC) com tarja magnética, comumente denominados “cartões magnéticos”, vendidos a clientes finais consiste na prestação de um serviço de composição gráfica e não se enquadra na hipótese de incidência do IPI. Recurso provido. (Ac. nº 201-80210, Rel. Cons. Mauricio Taveira, julgado em 29/03/2007)

IPI - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS, SOB ENCOMENDA. SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. NÃO INCIDÊNCIA DE IPI. A confecção de cartões magnéticos, sob encomenda do consumidor final, não se enquadra na hipótese de incidência do IPI, por se caracterizar como serviço, nos termos do disposto no item 77 da Lista de Serviços aprovada pelo Decreto-lei nº 406/68. Recurso especial negado. (CSRF/02-02.556, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, julgado em 22/01/2007)

Após este extenso levantamento jurisprudencial no âmbito do STF, STJ e CARF, abrangendo tanto câmaras baixas quanto câmara superior, resta evidente a existência de uma consolidação - relativa aos fatos geradores tanto anteriores quanto posteriores à Lei Complementar nº 116/03 - no sentido de não haver a incidência de IPI nos serviços de industrialização por encomenda, especialmente nos serviços de composição gráfica, quando se constatar que o encomendante será consumidor final e quando a prestação do fazer for preponderante, como no caso analisado neste processo administrativo.

Poder-se-ia alegar, aqui, que tratam-se de decisões que não vinculam o julgamento, como aquelas decisões proferidas no âmbito das Repercussões Gerais e Recursos Repetitivos, por exemplo, e que por isso não exercem qualquer tipo de vinculação formal ao Colegiado.

Todavia, não se pode olvidar também da construção de uma **base de confiança** para o Contribuinte, à partir de uma **presunção material de correção** que se caracteriza, no caso em tela, pela repetição de uma mesma decisão em diversos tribunais, de modo perene e sempre acompanhado de súmulas do STJ e do TFR, refletindo a existência de um consenso da comunidade jurídica acerca de determinado tema (nesse sentido, vide ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**, 3ªed. São Paulo: Malheiros, 2015).

Essa confiança não apenas é digna de proteção na condição de subprincípio corolário da segurança jurídica (*Vertrauensschutzprinzip*), mas especialmente no tocante à discussão relativa ao IPI, que traz em seu regulamento de 1998 previsão expressa de exclusão de multa em razão da proteção da confiança construída à partir de decisão de órgão da última instância administrativa (art. 459, II, "a" do RIPI/98).

Não restam dúvida, pois, que não deve haver a incidência de IPI nos casos sujeitos a industrialização por encomenda, especialmente naqueles de serviços de composição gráfica, como no caso em tela, devendo ser julgado procedente o Recurso Voluntário.

Ante o exposto, voto por dar PROVIMENTO INTEGRAL ao Recurso
Voluntário.

É como voto.

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto