



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

Processo nº 11080.009073/2005-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.450 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2016
Matéria IPI
Recorrente CHIES PRODUTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2000, 2001

IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO. CONFECÇÃO DE BOBINAS DE PAPEL PERSONALIZADAS.

A operação de cortar bobinas de papel adequando-as aos tamanhos próprios para sua utilização em máquinas registradoras ou calculadoras, com ou sem impressão de dizeres convenientes aos clientes, constitui operação de industrialização (beneficiamento).

IPI. INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO MENCIONADA NA LISTA ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68 E NA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. CABIMENTO.

Consoante a melhor dicção do art. 156 da Carta Política, apenas está constitucionalmente impedida a incidência sobre a mesma operação, conceituada como serviço, do ISS e do ICMS. Assim, tanto o decreto-lei nº 406/68, recepcionado como Lei Complementar até a edição da Lei Complementar nº 116/2003, quanto esta última, ao regularem tal dispositivo, apenas estão afastando a incidência cumulativa de ISS e ICMS, nada regulando quanto ao IPI. Para a incidência deste último, basta que a operação realizada se enquadre em um dos conceitos de industrialização presentes na Lei 4.502/64.

MULTA. CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE. EXISTÊNCIA DE CONSULTA CONTRÁRIA À CLASSIFICAÇÃO ADOTADA PELO CONTRIBUINTE.

A circunstância agravante prevista no artigo 449, II do RIPI/98 somente se aplica à multa relativa ao erro de classificação dos produtos sobre os quais a consulta pretérita versou.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: a) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto à sujeição da atividade do contribuinte ao IPI com base nos mesmos fundamentos declinados no Acórdão 9303-003.245; e b) por unanimidade de votos, afastou-se o agravamento da multa de ofício em relação aos produtos que não foram objeto da consulta formulada. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurenttis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. Designado o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator designado

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim (Presidente), Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurenttis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de IPI para exigência de imposto não lançado relativo aos anos de 2000 e 2001, cumulado com multa de ofício agravada e juros de mora.

Constam as razões detalhadas da autuação no Termo de Verificação Fiscal de fls. 453/467.

O contribuinte apresentou Impugnação de fls.479/521, alegando em síntese: i) nulidade do lançamento por esgotamento do prazo do MPF; ii) decadência do direito da Fazenda cobrar o tributo relativo aos períodos de Janeiro a Setembro de 2000; iii) excessividade da multa aplicada;; iv) retificação do saldo credor de IPI com base em auto de infração contestado administrativamente e ainda não julgado; v) descabimento do IPI na prestação de serviços gráficos.

A DRJ de Porto Alegre-RS julgou improcedente a impugnação. Irresignada, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando as razões de sua impugnação.

O Conselheiro relator do processo, à época, votou pela conversão do julgamento em diligência, haja vista que dentre as questões controvertidas está uma acerca da reconstituição do saldo credor de IPI, para que se aguardasse a definitividade da constituição do crédito tributário no PAF nº 11080.004386/00-67, e solicitando a juntada de seu inteiro teor

aos autos quando transitar em julgado. Além disso, solicitou que fosse anexada cópia do inteiro teor do Processo de Consulta Fiscal nº 10494.001090/98-19.

Cumprida a diligência, os autos retornaram a esta Colegiado, sendo a mim sorteados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido por este colegiado.

Antes de adentrar ao mérito da questão, há que se enfrentar as diversas preliminares apresentadas pelo Recorrente.

I) Preliminares

a) Nulidade do Auto de Infração por vício no Mandado de Procedimento

Fiscal

De acordo com a decisão *a quo*, o MPF (o atual TDPF - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal) é um documento de controle interno e disciplinamento das atividades fiscalizatórias da Secretaria da Receita Federal, não se constituindo como ato essencial à validade do procedimento fiscal de sorte que a falta de prorrogação do prazo nele estipulado não retira a competência do auditor-fiscal, que é decorrente diretamente de lei, para fiscalizar e lavrar o auto de infração.

Nesse sentido, inclusive, é a jurisprudência da CSRF, a exemplo do Acórdão CSRF/01-05.330, que determina que esse documento somente será considerado essencial à validade do lançamento quando for efetuado com fundamento na Lei Complementar nº 105/2001 - Lei 9.311/96, art.11, §3º, e Decreto nº 3.724/2001, por se tratarem de normas procedimentais que ampliam o poder de fiscalização com aplicação imediata, consoante o art.144, §1º do CTN.

A despeito da posição consolidada, na jurisprudência administrativa, ousamos **discordar** de tal entendimento. Explicamo-nos abaixo.

Repisando o Decreto 7574/2011, verificam-se as causas de início do procedimento fiscal:

Art.33.O procedimento fiscal tem início com (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 7º):

*I-o primeiro ato de ofício, por escrito, **praticado por servidor competente**, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

O legislação é clara ao frisar que para iniciar o procedimento administrativo não basta ato de qualquer servidor - de qualquer Auditor-Fiscal da RFB - mas apenas daquele que possua **competência** para tanto, termo este que designa um feixe de poderes e deveres funcionais atribuídos a um determinado servidor público.

Nesse caso, a competência específica para iniciar o procedimento fiscalizatório decorre do Mandado de Procedimento Fiscal (respeitadas as exceções expressas), conforme art.2º do Dec. 3.724/2001, *verbis*:

*Art.2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e **somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)**, instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

Da leitura, depreende-se que o MPF é **ordem específica**, isto é, não se trata de um cheque em branco dado ao agente administrativo, mas de um ato-regra que determina as balizas específicas sob as quais aquela atividade fiscalizatória irá se desenvolver, apontando assim quem será o contribuinte, quem será o servidor competente, o prazo que deverá durar a fiscalização etc. Ultrapassadas os limites do MPF, cessa a competência específica do agente administrativo relativa àquele procedimento fiscalizatório.

O MPF é, ao mesmo tempo, uma espada à mão da RFB, a ser apontada aos fiscalizados, e um escudo à mão dos Contribuinte, cuja sujeição encontra-se *a priori* balizada de forma precisa em um ato administrativo prévio. Nesse sentido é a precisa lição de Maria Teresa Martínez e Marcos Vinícius Neder, em obra de fôlego sobre o tema (NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa M. ***Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado***, 3ªed. São Paulo: Dialética, 2010. P.143):

Nesse diapasão, os órgãos administrativos têm amplo poder de ser organizar, direcionando sua força de trabalho de forma a melhor cumprir sua atribuição. (...) Via de regra, esse disciplinamento é apenas interno, ou seja, seu descumprimento só acarreta responsabilização interna corporis.

*O MPF, contudo, inovou ao dar conhecimento do conteúdo dessas diretrizes internas ao contribuinte. Trata-se de um instrumento que visa permitir ao fiscalizado assegurar-se da autenticidade da ação fiscal contra si instaurada, pois dá-lhe conhecimento do tributo que será objeto de investigação, dos períodos a serem investigados, do prazo para a realização do procedimento fiscal e do agente que procederá à fiscalização. **Nasce, a partir da ciência, o direito subjetivo de que esse procedimento seja efetivamente obedecido no curso dos trabalhos.** (grifou-se)*

Ora, ou o MPF tem eficácia vinculante para a Administração, ou se trata de ato administrativo despiciendo, desprovido de qualquer efeito normativo em relação à atividade fiscalizatória. Parece-nos que esta última opção é largamente contrária à dicção da legislação citada anteriormente e à própria vereda da legalidade à qual está sujeito o agente público, podendo agir apenas em seu limites estritos.

Caso assim não fosse, qualquer fiscal poderia realizar a fiscalização em qualquer contribuinte, pelo tempo que quisesse, e abrangendo sua atividade a quaisquer

períodos e tributos que seu alvitre alcançasse. Estaríamos diante de um verdadeira **arbitrio fiscal**, sob o fundamento, invocado na argumentação que esvazia de normatividade o MPF, de que a competência do Auditor-Fiscal decorre da lei, e não daquele ato.

Além disso, tal raciocínio não é de todo correto. A competência fiscalizatória do Auditor-Fiscal decorre **parcialmente** da sua investidura em tal cargo, mas deve ser **integrada pela expedição do MPF**, como condição de início da sua atividade de fiscalização em relação a determinado contribuinte. Basta que pensemos analogamente no *princípio do juiz natural*, usual no processo civil: a competência dos juízes para julgar decorre da investidura em tal cargo, mas não apenas disto, devendo ser integrada pelas regras estabelecidas de determinação da jurisdição de cada juiz, e estando absolutamente adstritos a elas, sob pena de nulidade da decisão.

Com tal exposição, creio que tenhamos deixado claro o papel relevante e vinculante que o MPF possui dentro do contexto da atividade fiscalizatória da RFB, cabendo agora analisar o caso concreto.

No caso em tela, o MPF findou seu prazo em 26/11/2005 (sábado), estendendo-se a ação fiscal até 29/11/2005 (terça-feira), sendo concluída pelo Auditor-Fiscal. Em razão dessa prorrogação por dois dias úteis, entendeu o Contribuinte pela nulidade de todo o procedimento fiscalizatório.

Discordamos quanto a isto.

A interpretação dos dispositivos relativos ao procedimento administrativo não deve se dar isoladamente, mas sempre contextualizada com princípios e finalidades constitucionais, mas também, especialmente, por metarregras que tratem desses procedimentos. No caso em tela, remetemos à Lei nº 9.784/99, especialmente em seu art. 2º:

*Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, **razoabilidade**, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, **interesse público** e eficiência.*

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

Como foi dito anteriormente, o MPF é, também, um escudo do contribuinte, e enquanto formalidade é imperativo sempre que sua observância seja essencial à proteção dos direitos do Contribuinte. A extensão da atividade fiscalizatória por três dias em relação à data final, realizada inclusive pelo mesmo auditor-fiscal, não parece ter ofendido ao direito do Contribuinte, especialmente à garantia de legitimidade da atividade fiscalizatória.

É absolutamente irrazoável que toda a atividade fiscalizatória seja desconsiderada quando não há qualquer prova ou indício de que alguma garantia essencial do Contribuinte foi violada pela prorrogação em tela.

Da mesma forma que o interesse público não pode prevalecer sobre as garantias individuais, os rigorismos exagerados não podem prevalecer sobre o interesse

público, quando não se demonstre que essa formalidade estava essencialmente atrelada a alguma garantia do Contribuinte.

Portanto, entendemos não haver qualquer nulidade no caso em tela, pelo que negamos provimento à preliminar apontada.

b) Da decadência

Alega o Recorrente a decadência do direito de lançar referente ao período entre Janeiro e Setembro de 2000, sob o argumento de que o exercício a ser considerado para a contagem do prazo do art. 173, I do CTN seria o período de apuração do IPI, e que não houve fundamento para a aplicação da mencionada regra, pois houve o lançamento por homologação, mas com apuração do montante a pagar igual a "zero", não havendo inadimplemento algum.

Quanto ao primeiro argumento, entendemos que o termo "exercício" significa o ano-calendário em que ocorreu o fato gerador, passando-se a contar o prazo decadencial do art. 173, I do CTN a partir do ano seguinte - é preciso que se diferencie o "exercício" do período de apuração do IPI.

Desse modo, os fatos geradores ocorridos de Janeiro a Setembro de 2000 terão como *dies a quo* a data de 1º de Janeiro de 2001, se encerrando ao final de 2005 e, portanto, não estando decaídos em Novembro de 2005, data do lançamento.

Quanto ao segundo argumento, ele pressupõe o deslinde da questão meritória acerca da incidência ou não do IPI sobre as atividades da empresa, razão pela qual não pode ser examinado na apreciação de preliminar.

Diante disto, nego provimento à preliminar de decadência.

c) Da multa agravada em razão da adoção de classificação fiscal em contrariedade a consulta formulada pela Recorrente

A fiscalização alega que a multa de ofício deve ser majorada em 50%, em razão do contribuinte contrariar decisão de consulta formulada por ele próprio a respeito da classificação fiscal dos bens, incidindo no agravante do art. 449, inc. II c/c art. 451, I, "a" do Decreto nº 2.627/98 (RIPI/98).

O Contribuinte alega, em sua defesa, que a consulta não versava sobre todos os bens, mas apenas sobre "bobinas autocopiativas", sem abranger "papel termoscrito, papel apergaminhado e álbuns de fotografia".

Tal matéria, todavia, não se constitui como preliminar, mas como questão meritória, acerca da aplicação das multas. Em razão disso, sua análise será feita posteriormente.

d) Da retificação do saldo credor registrado na conta-corrente fiscal

Alega a Recorrente que não concorda com a retificação do saldo credor em 01/01/2000, porque tal redução teria sido feita com base em Auto de Infração anterior, ainda não definitivamente julgado na esfera administrativa. Tal fato, inclusive, foi responsável pelo longo sobrestamento deste feito, enquanto era aguardado o desfecho do Processo nº 11080.004386/00-67.

Verifica-se, ao fim do mencionado processo, que o julgamento foi contrário ao Contribuinte, mantendo administrativamente a retificação do saldo credor na data mencionada, conforme extrato de fl. 1225.

A despeito do Recorrente ter obtido decisão em antecipação de tutela com o fito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, tal decisão não tem o condão de infirmar a decisão administrativa do Processo nº 11080.004386/00-67.

Portanto, nego provimento à preliminar levantada.

II) Do mérito

A questão meritória a ser discutida neste processo é a incidência de IPI sobre a prestação de *serviços de composição gráfica*, relativo a dois serviços prestados pela Recorrente.

O primeiro diz respeito à aquisição de "bobinas de papel" que serão submetidas à *impressão e corte* na rebobinadeira, conforme pedido personalizado de cada cliente, incluindo a impressão de logomarca própria, número de vias, largura das bobinas e outros dados específicos.

O segundo diz respeito à aquisição de "papel em resma" para impressão de pedidos personalizados, sob encomenda, de mini álbuns fotográficos acabados com sacos plásticos soldados, com a aposição de logomarca, cores e demais características solicitadas pelo encomendante.

Tais atividades se encontram dentro do objeto social da Recorrente, conforme se verifica em seu contrato social à fl. 557:

- b) elaboração de formulários planos e contínuos, prestação de serviços gráficos de qualquer natureza e serviços editoriais;
- c) formatação de impressos de segurança, dados variáveis, confecção e administração de elementos ligados a mídia eletrônica e informativa;

O Recorrente sustenta que sobre tais serviços de composição gráfica somente poderá incidir o ISS, de competência municipal, com os seguintes fundamentos:

- a) a exclusividade da incidência do ISS sobre os serviços previstos no Decreto-Lei nº 406/68, art. 8º, § 1º;
- b) a presença do serviço de composição gráfica na Lei Complementar nº 56/87;
- c) resposta de consulta formulada pela Recorrente à Prefeitura Municipal de Porto Alegre-RS

Já a decisão *a quo* adotou como base para a improcedência da impugnação apresentada os seguintes fundamentos:

a) *Os produtos da autuada (álbum fotográfico e bobinas de papel) estão incluídos no Capítulo 48 da TIPI/96, não sendo obras de impressão gráfica.*

b) *Ainda que fossem produtos gráficos, eles seriam produtos industrializados, nos termos do art.5º do RIPI/98, sujeitos à incidência do IPI na saída.*

c) *Art. 6º da Lei nº 10.451/2002, e os Pareceres Normativos CST nºs 253/1970 e 83/1977.*

Pode-se afirmar, de plano, que há uma incongruência entre o raciocínio seguido pela decisão recorrida e o conteúdo do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração. O relato desenvolvido pelo Auditor-Fiscal corrobora a posição sustentada pela Recorrente de que realiza serviços de composição gráfica, como se verifica nos seguintes trechos:

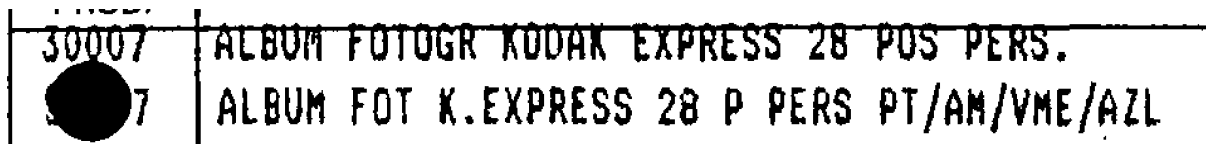
FL. 467

A empresa industrializa bobinas personalizadas (contendo nome e CNPJ do encomendante) para máquinas registradoras em papel Autocopiativo, Apergaminhado ou Termoscript de diversos tamanhos (37 a 110 mm de largura) contendo 1, 2 ou 3 vias.

A empresa compra Papel Autocopiativo, Apergaminhado e Termoscript em bobinas grandes das empresas Champion Papel e Celulose Ltda, Santa Maria Cia de Papel e Celulose e Votorantin Celulose e Papel e transforma em bobinas de diversos tamanhos conforme especificado pelo encomendante. Juntamos cópia de algumas notas fiscais de compra às fls. 312 a 316.

Fala-se aí em bobinas personalizadas com o nome e CNPJ do encomendante, de acordo com os requisitos técnicos solicitados, o que envolve atividade de *impressão* e *corte* sob encomenda. Fica absolutamente claro, e coerente com o restante dos elementos fáticos presentes no processo (consultas elaboradas pela Recorrente, registro do CNPJ, contrato social etc.) que se trata de um serviço de composição gráfica feito especificamente para cada cliente da Recorrente.

FL. 293 e ss.



300000 ALBINHO PAISAGENS 16 POSES PERS.
30012 ALBINHO PAISAGENS 28 POSES PERS.
30012 ALBINHO PAISAGENS 40 POSES PERS.

300000 ALBUM FUJI-FIP 40 POSES PERS.

30010 ALBUM FOTO KODAK EXPRESS 40 POSES
30024 ALBUM FOTOGR KODAK EXPRESS 16 POSES

Como se verifica nas notas fiscais de saída juntadas pelo próprio Auditor-Fiscal, a Recorrente vendia álbuns personalizados, de acordo com a solicitação e as especificações do cliente, como logotipos, endereço, telefone, propaganda do laboratório fotográfico (Fujifilm, Kodak etc). É de sabido por todos que num passado recente, pouco antes do advento das máquinas fotográficas digitais, era comum que cada estabelecimento que realizasse a "revelação de fotos" possuísse um álbum próprio, feito sob medida. Esses álbuns eram produzidos, sob encomenda, pela Recorrente.

Parece, portanto, que tanto em relação às bobinas quanto em relação aos álbuns estamos tratando de serviços de composição gráfica, infirmo a premissa assumida equivocadamente pela decisão *a quo*.

Ultrapassado esse ponto, o seguinte se coloca como 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). Consequentemente, 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 pronta, 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.

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

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

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 imposto 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 conjunto 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. A 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.

Quanto ao primeiro, ele resta claramente caracterizado nos autos e afirmado expressamente pelo Recorrente ainda em sua Impugnação, na fl.507, não sendo contestado ou infirmando em qualquer momento:

Dessa maneira, sendo certo que a atividade gráfica desenvolvida pela Impugnante, em favor dos clientes encomendantes e consumidores finais está arrolada no precitado item 77, pretender impor uma tributação concomitante ISSQN/IPI sobre idênticos fatos geradores, é fazer letra

Pelo contrário, 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 Martinez 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, 2016).

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 resta 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.

Ad argumentandum, caso a posição pretérita não seja acatada pelo Colegiado, há que se observar que o Auditor-Fiscal aplicou a multa agravada do art. 449, II c/c com o art.451, I, "a", ambos do RIPI/98 sobre a totalidade do crédito tributário:

*Art. 449. São **circunstâncias agravantes** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 68, § 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º alteração 18º);*

*II - o fato de o imposto, não destacado, ou destacado em valor inferior ao devido, **referir-se a produto cuja tributação e classificação fiscal já tenham sido objeto de decisão passada em julgado, proferida em consulta formulada pelo infrator** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 68, § 1º, inciso II, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 18º);*

Art. 451. A majoração da pena obedecerá aos seguintes critérios:

I - nas infrações não-qualificadas (Lei nº 4.502, de 1964, art. 69, inciso I, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 19º):

a) ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica, a pena básica será aumentada de cinquenta por cento.

Compulsando-se o Termo de Verificação Fiscal observamos que o próprio auditor reconhece que o Recorrente protocolou consulta apenas sobre a classificação fiscal das *bobinas em papel autocopiativo* (proc. nº 10494.001090/98-19), todavia, verifica-se no Auto de Infração a multa agravada foi aplicada sobre a totalidade do crédito tributário, e não apenas à parcela referente às saídas de bobinas em papel autocopiativo, configurando indevida extensão do agravamento da multa.

III) Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar PROVIMENTO INTEGRAL ao Recurso Voluntário, nos termos do voto proferido.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator

Voto Vencedor

Com a devida vênia, divirjo do ilustre relator, entendendo que a exigência fiscal deve ser mantida quanto à matéria de fundo. Contudo, quanto à multa aplicada na forma majorada, corroboro seu entendimento que a mesma só pode ser mantida em relação à classificação fiscal de produto que já tenha sido objeto de consulta, que, consoante sua análise, e nos termos do PAF 10494.001090/98-19, foi a mercadoria "bobinas em papel autocopiativo".

A matéria de fundo devolvida ao Colegiado, o ponto controverso, cinge-se, essencialmente, à questão da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre bobinas de papel personalizadas que a interessada fabrica. A Recorrente entende que efetua, tão-somente, serviço de composição gráfica, não sujeito ao IPI, com o que concorda o ilustre Conselheiro Carlos Daniel Neto

Inicialmente, importa verificar as atividades realizadas pela contribuinte na fabricação das bobinas de papel personalizadas, segundo informações fornecidas pela própria recorrente:

1º) A Chies adquire de seus fornecedores BOBINAS DE PAPEL em rolos com pesos de 250 a 400 kg e larguras de 45,5cm a 48cm.

2º) As bobinas são colocadas numa máquina gráfica chamada de impressora que tem a função de imprimir os dados da gráfica (nome e o CNPJ/MF) e, no caso de impressos personalizados, além dos dados da gráfica mais os dados do cliente encomendante, tais como: nome, logotipo, marca, telefone, etc..

3º) Após o processo de impressão as bobinas são cortadas em vários tamanhos, conforme solicitação dos clientes (89mm de largura por 20m de comprimento, 76mm x 20m, 69mm x 20m, 57mm x 20m, etc).

A recorrente entende que as operações que realiza não se enquadram como operações de industrialização, segundo atesta o seguinte fragmento de seu recurso:

Verifica-se, pois, que a recorrente compra e revende bobinas de papel que, pelo fato de terem passado por um processo de impressão e de redução das suas larguras e comprimentos, não perdem as suas características essenciais que as tipificam nas espécies bobina de papel. As atividades gráficas exercidas sobre as bobinas de papel não têm o condão de determinar que as mesmas se transformem em outras espécies novas, diferentes daquelas que foram adquiridas pela Impugnante."

Segundo informação da fiscalização, confirmadas pela empresa, a Chies adquire as bobinas de papel e efetua a impressão e o corte das bobinas, adequando-as às necessidades dos clientes. As bobinas de papel nas dimensões/formatos, tais quais adquiridas pela Chies de seus fornecedores, não estão em condições de serem utilizadas em máquinas registradoras ou calculadoras, utilização dada pelos clientes às bobinas produzidas pela Chies.

A simples operação de cortar as bobinas de papel para adequá-las aos tamanhos próprios para sua utilização em máquinas registradoras ou calculadoras já constitui operação de industrialização (beneficiamento), segundo disposição do art. 3º, II, do RIPI/82, *in literis* (mesma redação do art. 4º, II, do RIPI/98):

Art. 3º 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 n.º 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, 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);

(...)

Com muito mais razão, o corte das bobinas de papel associado à impressão, para produção das bobinas de papel personalizadas, também constitui operação de industrialização. Não há dúvidas de que tais operações promovem a modificação na apresentação e na finalidade das bobinas, quando comparadas com as bobinas adquiridas pela Chies. Gize-se, inclusive, que a partir da TIPI/96, os papéis com dizeres impressos, estampados ou perfurados passaram a ter classificação fiscal distinta dos mesmos papéis sem impressão, perfuração ou estampagem, o que denota a ocorrência de transformação, além do beneficiamento pelo simples corte das bobinas às dimensões apropriadas a seu uso em calculadoras/registradoras.

Importante frisar que é a própria recorrente que adquire as bobinas de papel sobre as quais efetua as operações de corte e/ou impressão, além de outros insumos.

Ressalte-se que a autuada não recebe de seus clientes as bobinas, já nas dimensões apropriadas, apenas para a impressão dos dizeres convenientes, o que poderia caracterizar, essa atividade como exclusivamente de prestação de serviço de composição gráfica por encomenda, que os tribunais têm reconhecido como sujeito apenas ao Imposto Municipal (ISS), conforme longamente discorrido pelo Dr. Carlos Daniel. Mas, ao contrário, é a recorrente quem adquire os insumos, os industrializa e entrega o produto final ao cliente encomendante. Essa atividade, portanto, amolda-se perfeitamente à uma das modalidades de industrialização prevista no art. 3º suso transcrito.

Essa matéria não é nova neste Colegiado, e, apesar de ainda suscitar debates calorosos, a jurisprudência tem caminhado no sentido de se manter o entendimento fiscal. Como exemplo do aqui afirmado, transcrevo excertos do Acórdão 9303-002.265, de 09/05/2013, cujo voto condutor sobre o tema em apreço é da lavra do ilustre Conselheiro Júlio César Alves Ramos, cujas razões de decidir, com a devida vênia, adoto como minhas.

Registro que diversas decisões, tanto administrativas quanto judiciais, afirmaram que a atividade ora analisada – e outras assemelhadas – não seriam industrialização em face de ser exercida por encomenda e ter na mão de obra o seu principal elemento.

Também quanto a isso peço vênia para divergir.

É que, (...), a exclusão do conceito de industrialização que se poderia cogitar exige, cumulativamente, que a atividade seja exercida na residência do confeccionador ou em oficina e que o trabalho seja preponderante. Nenhuma dessas condições é comprovadamente preenchida pela recorrente.

Com efeito, cediço que não se trata de residência, a condição relativa ao estabelecimento exigiria que se tratasse de uma mera oficina. Mas ela é precisamente definida na legislação do IPI: trata-se de estabelecimento que empregue, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não disponha de potência superior a cinco quilowatts.

Não se tem tal informação nos autos, mas parece improvável que uma indústria (como a própria empresa se denomina) o atenda.

De todo modo, há mais uma condição: que o trabalho seja preponderante. Ou seja, é aquele que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão de obra, no mínimo, com sessenta por cento.

Ambas as definições constam de todos os Regulamentos do IPI.

(...)

Em verdade, é de industrialização que se cuida e, como tal, sujeita ao imposto que a ela grava.

Por último, resta enfrentar a questão relativa à incidência do IPI sobre operações que constem da relação anexa ao Decreto-lei nº 406/68, ou seja, incidência concomitante do IPI e ISS. Essa discussão também foi travada no Acórdão 9303-002.265, de 09/05/2013, que adotou os fundamentos da decisão *a quo* daqueles autos, que transcreve-se por também aplicar-se à presente lide:

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

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

O art. 153 da CF/88 ao dizer que ‘...Compete à União instituir impostos sobre:

IV produtos industrializados;’ e que o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior; revela que o critério material da hipótese de incidência tributária é a execução de uma operação de industrialização. Esta é também o critério quantitativo da regra matriz de incidência, porquanto,

ao estabelecer que o IPI ‘...será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;’ o dispositivo constitucional nada mais fez do que dizer que a base de cálculo do imposto é o valor de cada operação da qual resulte num produto industrializado.

O art. 155 da CF/88, por seu turno, ao fixar a regra-matriz de incidência do ICMS estabelece que ‘Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, (...)’.

Depreende-se daí que o aspecto material da hipótese de incidência do imposto estadual é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias ou sobre a prestação dos serviços indicados. O imposto não incide sobre a mercadoria e nem sobre a circulação, incide sobre operações relativas à circulação, ou seja, negócios jurídicos de natureza mercantil que importem a transferência de domínio sobre a mercadoria. Estas operações relativas à circulação de mercadorias, consubstanciando negócios jurídicos de natureza mercantil, encerram duas obrigações de dar (entregar a mercadoria e pagar o preço).

Relativamente ao ISS, sua regra-matriz insculpida no art. 156 da CF/88 estabelece que ‘.... Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.’ Ou seja, o imposto municipal incide sobre todos os serviços não inseridos na órbita de incidência do imposto estadual.

(...)

Conforme o termo de verificação, os clientes do autuado, ao encomendarem as etiquetas mediante o envio das especificações técnicas, estão em verdade encomendando uma prestação de serviço, consistente na execução personalizada de etiquetas impressas em suportes de plástico (art. 8º do DL nº 406/68).

Para que a encomenda possa ser executada, o autuado é obrigado a adquirir insumos no mercado interno e a transformá-los em um novo produto que, posteriormente, sairá do estabelecimento no momento da entrega ao cliente (arts. 4º, I e 32, II do RIPI/98).

Finalmente, ao consumir a prestação do serviço, mediante a tradição da coisa e do recebimento do preço, promove a circulação de uma mercadoria (art. 2º, I, da LC nº 87/96).

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

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

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

Art 25 Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

I— (omissis);

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

Como na CF/88 esta exclusão de competência foi mantida apenas em relação ao ICMS (art. 156, III, da CF88), a consequência jurídica disto é que nos casos como no dos autos, quando a obrigação de fazer consistente na prestação do serviço se consubstanciar numa operação de industrialização, é perfeitamente possível a incidência do IPI e do ISS, à luz das respectivas regras-matrizes de incidência fixadas na constituição vigente.”

Igualmente o Conselheiro Antônio Carlos Atulim, em análise ao presente processo decorrente de seu pedido de vistas, trilhou mesmo entendimento. Porém, acrescentando o que abaixo transcrevo:

A alegação principal do contribuinte é de que sua atividade consiste na prestação de serviços personalizados e que, por tal motivo, está sujeito ao ISS e não ao IPI.

Acontece que verificando os autos, constatei a existência de vários estornos de créditos por pedidos de ressarcimento no Livro de Apuração de IPI, conforme discriminado a seguir:

fls. 339-R\$ 30.274,91

fls. 343-R\$ 55.516,35

fls. 349-R\$ 108.378,52

fls. 356-R\$ 127.042,79

fls. 362-R\$ 110.000,00

fls. 374-R\$ 57.000,00

fls. 380-R\$ 49.000,00

fls. 391-R\$ 80.000,00

fls. 400-R\$ 89.500,00

Portanto, a argumentação apresentada nos recursos está em descompasso com a realidade fática do negócio do contribuinte, uma vez que ao mesmo tempo em que alega não ser contribuinte

do IPI, escritura o Livro Modelo 8 e solicita de forma sistemática o ressarcimento de créditos desse imposto.

Em outras palavras: o contribuinte declara não ser contribuinte para fins de recolher o imposto, mas é contribuinte quando se trata de obter o ressarcimento de créditos.

Não bastassem esses fundamentos, há decisão definitiva da CSRF no Acórdão 9303-003.245, de 03/02/2015, em relação ao mesmo contribuinte e mesma matéria, referente aos período de apuração 01/03/1996 a 31/08/1999, mantendo o lançamento, e com arrimo no qual fundamentamos este voto. E quanto a isso bem disse a Dra. Thais De Laurentis no Acórdão 3402-003.434, de 29/09/2016, vazado nos seguintes termos:

...uma vez que o Novo Código de Processo Civil, cuja aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal agora é expressa (artigo 15),² determina em seu artigo 926 que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

A decisão que lavro vai ao encontro, como dito, do que decidiu a CSRF em relação ao mesmo contribuinte e mesma matéria nos autos do processo administrativo 11080.0157779/2002-10, em consonância com o acima transcrito.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para afastar a multa majorada em relação às mercadorias que NÃO sejam "bobinas para máquinas registradoras em papel autocopiativo", pois somente estas, dentre as mercadorias sob exação, foram objeto de consulta fiscal nos termos do PAF 10494.001090/98-19 (fl. 685 - 687/689), e sobre as quais remanesce hígida a multa agravada.

É como voto

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - relator designado