



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 11080.011318/96-79
Recurso nº : 202-119197
Matéria : IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 2ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : BALDI SINALIZAÇÃO RÁPIDA LTDA.
Sessão de : 24 de julho de 2006.
Acórdão nº : CSRF/02-02.339

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.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

Acordam os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim e Henrique Pinheiro Torres que deram provimento ao recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

ANTONIO BEZERRA NETO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 SET 2006

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, GUSTAVO VIEIRA DE MELO MONTEIRO, MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ, ANTONIO BEZERRA NETO, VALDEMAR LUDVIG (Substituto convocado), ADRIENE MARIA DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 11080.011318/96-79
Acórdão nº : CSRF/02-02.339

Recurso nº : 202-119.197
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : BALDI SINALIZAÇÃO RÁPIDA LTDA.

Relatório

Trata o processo de Auto de Infração, lavrado em 31/10/1996, no valor de R\$83.063,26, em decorrência da saída de produtos industrializados ocorrida sem o lançamento e incidência do imposto, acrescido de multa.

A autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente em parte o lançamento, nos termos da decisão de fls. 137 a 141.

Irresignada com a decisão da DRJ em Porto Alegre - RS, a interessada interpôs Recurso Voluntário, de fls. 150 a 181, a este Conselho de Contribuintes, onde repisou os tópicos trazidos anteriormente na impugnação, para isso, alegou e fundamentou, em suma, que:

- as atividades desenvolvidas pela empresa estariam no campo de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS;
- ao delimitar o campo de incidência do ISS a Constituição Federal de 1988 teria pretendido abarcar todas as modalidades possíveis de serviços, impedindo assim a invasão de competência por partes das demais unidades políticas da Federação. Em decorrência, não bastaria que a atividade praticada pelo contribuinte estivesse no campo incidência do IPI, cumulativamente seria necessário que a operação não se tratasse de uma prestação de serviços;
- as películas de vinil são utilizadas exclusivamente pelo encomendante, não sendo posteriormente industrializadas;
- o item 72 da lista de serviços do Decreto-Lei nº 406/68 estabelece que os serviços de beneficiamento de objetos não destinados à industrialização ou comercialização estão sujeitos ao ISS;
- a multa de mora não pode ser aplicada à razão de 100%, vez que a contribuinte agiu de acordo com a sua interpretação do texto constitucional;
- não há que se aplicar a Taxa SELIC, por ser ilegal e inconstitucional.

Os membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, através da decisão de fls. 188 a 193, acordaram, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos da seguinte ementa:

"IPI – INCIDÊNCIA – SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA.
Estando a operação incluída na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, sobre ela ocorre a incidência, apenas, do ISS, com exclusão, pois, da do IPI.
Recurso ao qual se dá provimento."



Processo nº : 11080.011318/96-79
Acórdão nº : CSRF/02-02.339

Às fls. 195 a 199, o representante da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando contrariedade à lei no tocante ao entendimento firmado – por maioria de votos – pela 2ª Câmara do 2º CC, quanto à questão do afastamento da incidência do IPI.

Contra-razões de fls. 211 a 215.

É o relatório.



Processo nº : 11080.011318/96-79
Acórdão nº : CSRF/02-02.339

VOTO VENCIDO

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator.

O recurso especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional pode ser admitido nos termos do art. 32, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Analisando-se os autos, verifica-se que a autoridade autuante fez o lançamento em razão de a autuada ter dado saída a produtos industrializados sem o lançamento e a incidência do IPI, pois o contribuinte considera sua atividade como prestação de serviços, sujeita ao ISSQN e não ao IPI. As operações realizadas pelo mesmo compreendem o recorte, amolde e colagem de películas de vinil, formando grafismos, logotipos e outros desenhos, a critério do encomendante.

O acórdão recorrido que deu provimento ao recurso, escorando-se em jurisprudência judicial, bem assim por se tratar de uma operação de fazer, ou seja, um esforço personalizado dirigido a outrem, o que seria corroborado pelo fato de que o serviço de composição gráfica personalizado constar taxativamente da lista de serviços referida do DL nº 406/68, o que faria estar sujeito apenas ao ISS e não ao IPI e ICMS (operação de dar). Outrossim, o produto resultante do serviço não se destinaria ao comércio e a industrialização posterior.

Vê-se que se trata de querela que, de certa forma, envolve a resolução de um potencial conflito de competências tributárias.

Se por um lado, a atividade desenvolvida pelo contribuinte, potencialmente, poderia se caracterizar como operação de industrialização, na modalidade beneficiamento, com supedâneo no parágrafo único do art. 46 do CTN e art. 3º, inciso II do RIPI/82, por outro lado essa mesma atividade estaria categoricamente abarcada pelo DL nº 406/68, que de forma taxativa explicita todos os serviços que seriam tributados pelo ISS.

A doutrina e a jurisprudência têm se enredado nessa difícil missão de extrair “definibilidade” e “precisão” das regras e dos conceitos jurídicos, em “casos fronteiriços”, ou seja em casos tais em que ocorre uma indeterminação semântica no uso de termos gerais (operação de dar, operação de fazer ou beneficiar), inerente a toda e qualquer linguagem, justamente em função do fenômeno da textura aberta da linguagem. No caso, os famosos juristas do Direito Analítico, Alchourron e Bulygin, em seu clássico “Normative Systems”, no âmbito do Direito, foram os que mais se debruçaram sobre essa problemática, vindo a classificar tais indeterminações como sendo uma Lacuna de Reconhecimento, que por sua vez, estaria representado tanto por uma “vaguidade de grau” quanto por uma “vaguidade combinatória”. A primeira se refere a dúvidas quanto à quantidade ou grau de presença de uma das propriedades constitutivas de um conceito que deve estar presente no caso particular para que a aplicação do conceito seja possível. No caso concreto, seria o grau de presença da propriedade “fazer” para torná-la mais ou menos preponderante. A segunda lacuna, a de “vaguidade combinatória”, referir-se-ia à imprecisão a respeito de quais são as propriedades constitutivas de um conceito e a maneira pela qual elas devem estar combinadas para que o uso do termo geral possa ser empregado de forma legítima.

Por esse motivo, ou seja, por uma questão epistemológica, subestimo o papel que os conceitos devem representar no âmbito do Direito Positivo. Acho que a legislação complementar e

Processo nº : 11080.011318/96-79
Acórdão nº : CSRF/02-02.339

ordinária devem desempenhar um papel mais relevante na construção desses conceitos do que a doutrina geralmente tolera. Isso em função dessa natureza intrínseca dos conceitos.

Para mim, é de difícil compreensão, por exemplo, se pretender extrair completamente um determinado conceito diretamente da Constituição Federal, em face apenas do que dispõe a Carta Magna e daquilo que informam seus princípios formadores.

Vê-se que a doutrina tradicional trabalha em cima de premissas já superadas e totalmente utópicas, pretendendo fazer crer que no mundo da linguagem, na qual necessariamente o direito está calcado, características tais inerentes à realidade dos conceitos, como "impureza" ou complexidade são totalmente desprezadas.

É claro que nada disso quer dizer que o desenho ou o arquétipo da competência para instituir o ISS ou do IPI, com o correspondente delineamento do seu critério material não tenham, necessariamente, como ponto de partida a Constituição Federal.

O que eu quero transmitir é simplesmente que é inescapável a incumbência de o direito positivo (legislação complementar e ordinária) ordinária projetar com mais detalhes as tão almejadas "definibilidade" e "precisão" dos conceitos dispostos na CF.

Nesse passo, dispõe o art. 146, III, "a", *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:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (...)"

A Constituição Federal, em seu art. 146 estabelece que compete à lei complementar dispor sobre os conflitos de competência em matéria tributária, bem como estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Por outro lado, não há dúvida de que a Lei Complementar é uma lei definidora de serviços na forma do art. 156, III da Constituição Federal

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)"

Nessa senda, o Decreto-Lei nº 406/68, recepcionado com *status* de Lei Complementar, com a redação da Lei Complementar nº 56/87, definiu a lista de serviços sujeitos à cobrança do ISS. Mais recentemente, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, mantendo essa mesma

sistemática, dispôs em seu art. 1º que o ISS “tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

Da análise das prescrições legais acima, conclui-se que o aspecto material da hipótese de incidência tributária do ISS é prestar serviços. Porém, não se trata de qualquer serviço, mas tão somente aqueles previstos na lista integrante da lei complementar, ainda que envolva fornecimento de material. Embora a expressão *prestação de serviços* não encontre seu significado completamente delimitado no âmbito constitucional, conforme já foi amplamente demonstrado, não se pode olvidar que o legislador constitucional, ao determinar que a incidência do ISS será sobre (a prestação dos) serviços, utilizou-se dos conceitos de Direito Civil, não cabendo ao legislador infraconstitucional alterar o núcleo desses conceitos (zona de luminosidade positiva e negativa), sob pena de reduzir à letra morta os comandos constitucionais de repartição de competências. Mas, em virtude da existência de uma zona de incerteza, o legislador constitucional delegou competência à Lei complementar para construir nessa “zona de penumbra” um detalhamento maior daquele conceito.

A doutrina, por sua vez, tentando esclarece o núcleo duro do conceito de “Prestar serviços”, delineou as seguintes notas características que deveriam estar presentes de forma cumulativas:

- a) Esforço humano dirigido a outrem (obrigação de fazer);
- b) Com conteúdo econômico;
- c) Em caráter negocial ou habitual;
- d) visando produzir um bem material ou imaterial, não padronizado;
- e) serviço não compreendido na competência da União ou dos Estados.

A lei complementar optando visivelmente por abarcar todo o universo da categoria “prestar serviço”, pragmaticamente se revelou produzindo uma conceituação de característica taxativa. Taxativa apenas no que se refere aos grandes grupos delimitados como se gênero fosse e exemplificativa no que tange aos compartimentos de cada um desses grande grupos (espécies).

Por fim, também é motivo de louvor e não de críticas a sistemática acima adotada, pois elas andam em sintonia com os grandes avanços da filosofia analítica da linguagem, isso porque não adotaram as características ultrapassadas de “definibilidade” e “precisão” que doutrina tradicional costuma adotar em relação a regras e conceitos. Agiu corretamente no sentido de encarar o fato notório de que os conceitos não são fixos e fechados, formando categorias cujos membros apresentam semelhanças de família, funcionam com a visão do protótipo ou probabilística e não com a visão clássica.

Por outro lado a doutrina não é uníssima em reconhecer que as duas materialidades (IPI e ISS) envolveriam fundamentalmente um “fazer” de maior ou menor intensidade, que – no caso do IPI – seria mais significativo e se traduziria num bem corporificado; e – no caso do ISS – atos decorrentes de menor desempenho material e nem sempre materializados. Ou, se pelo contrário, o IPI se distinguiria por se caracterizar por práticas de operações jurídicas (de cunho tecnológico), implicando dar um bem (a exemplo do ICMS), objeto de anterior elaboração. É a vaguidade de grau ou a vaguidade combinatória, ou uma combinação dessas duas indeterminações atuando em sua plenitude máxima.

Assim, a meu ver, e de uma ampla doutrina, tanto o Decreto-Lei nº 406/68, com a redação da Lei Complementar nº 56/87, não deixam também de ser uma lei complementar do IPI,

Processo nº : 11080.011318/96-79
Acórdão nº : CSRF/02-02.339

na medida em que apazigua os conflitos que os acometem reciprocamente, como é o caso que se cuida.

Nesse passo, o Decreto-Lei nº 406/68, com status de Lei Complementar, afóra a listagem taxativa dos serviços a serem tributados pelo ISS, possui também disposições normativas tendentes a evitar e resolver conflitos de entre não somente o ISS e o ICMS, como alguns apregoam, mas também entre o ISS e o IPI, senão vejamos. Releva ressaltar, porém, que tais disposições normativas, é verdade, não foram explicitadas com o advento da Lei Complementar nº 116/2003.

A Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, com a redação pela Lei Complementar nº 56/87, especificamente em seu item 72, se dispunha, expressamente, que somente haveria incidência do ISS no beneficiamento de objetos caso estes não fossem destinados a posterior comercialização ou industrialização. A contrário senso, pode-se concluir, que somente haveria incidência do IPI, no que tange àquelas atividades que podem acontecer ao longo do processo produtivo, se o produto beneficiado fosse destinado à futura comercialização ou industrialização. Isso porque ele é um tipo de imposto de oneração da última etapa que é na relação prestador-consumidor final, visando justamente satisfazer aquela nota determinante que é “um esforço voltado para outrem”.

Nesse mesmo passo, o parágrafo 1º do artigo 8º do Decreto-Lei nº 406/68, com status de Lei Complementar, ratifica o fato de que a incidência do ISS, por si só, descaracterizaria a incidência do ICMS e do IPI, *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.

Parágrafo 1º -Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias”. (g.n)

Essas regras, justamente por amenizarem aquela lacuna de reconhecimento representada pela “vaguidade de grau” e “vaguidade combinatória”, devem também serem utilizadas para dirimir conflitos de competência entre o IPI e o ISS. No caso do item 72 da lista, seria o grau de presença da propriedade “fazer” que “estaria em jogo”, tornando-a preponderante, em relação a operação jurídica de “dar.” No caso concreto isso se refletiria no fato de que a contribuinte produz bens a pedido de cada encomendante, para seu próprio uso, ou seja, será destinado ao seu ativo fixo. E se é preponderantemente uma operação de fazer, nem que seja por uso de uma ficção legal, então não pode ser tributado pelo IPI, pois a obrigação de “dar” estaria comprometida.

Entretanto, o que mais pesa, a meu ver, no deslinde da questão é o fato notório de que a prestação de serviço de composição gráfica personalizado, consta de forma taxativa, no item 77 do DL nº 406/68, com a redação dada pela Lei complementar nº 56/87, *in verbis*:

“77 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia”.

Trata-se de uma regra bastante específica que sobrepõe a regra mais geral de beneficiamento prevista no art. 3º, inciso II do RIPI/82. Como é sabido, toda regra específica prevalece sobre uma regra geral, resolvendo a possível antinomia existente.

Portanto, 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

Processo nº : 11080.011318/96-79
Acórdão nº : CSRF/02-02.339

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.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É assim como voto.

Sala das Sessões -DF, em 24 de julho de 2006.


ANTONIO BEZERRA NETO

