



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

Processo nº 13603.000570/00-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.398 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de julho de 2014
Matéria Processo Administrativo Fiscal
Recorrente EDITORA ALTEROSA LTDA
Recorrida DRJ JUIS DE FORA (MG)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/1999

Ementa:

AÇÃO JUDICIAL SEM TRÂNSITO EM JULGADO - O pedido de ressarcimento cujo objeto seja uma sentença judicial sem o trânsito em julgado, deverá ser indeferido, tendo em vista a carência do direito líquido e certo previsto na legislação.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso. Vencidos conselheiros João Carlos Cassuli Junior e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva que votaram pelo sobrestamento do julgamento até o final da decisão judicial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Fernando Luiz da Gama D'Eça e Fenelon Moscoso de Almeida. Apresentará declaração de voto conselheiro Fernando Luiz da Gama D'Eça.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto), Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça, Pedro Sousa Bispo(Suplente), Fenelon Moscoso de Almeida (Suplente), João Carlos Cassuli Junior, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva. Ausente, justificadamente, a Conselheira Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido:

Versa o presente processo sobre Pedido de Ressarcimento do Saldo Credor do IPI acumulado ao final do trimestre 2º/1999, no valor de R\$ 62.543,12, formalizado em 13/04/2000, com fulcro no art 11 da Lei nº 9.779/99 e IN SRF nº 33/1999, cf. fls. 4/5, posteriormente substituídas pelas fls. 77/78.

A solicitação foi inicialmente indeferida [Despacho Decisório de fls. 101/102, de 23/01/2002] tomando por base o Termo de Verificação Fiscal lavrado pela Seção de Fiscalização [fls. 97/99] que propôs o indeferimento em decorrência da ação fiscal da qual resultou a lavratura de Auto de Infração do IPI consubstanciado no processo administrativo 13603.001578/2001-25, para exigência do IPI não destacado e não recolhido em virtude da incorreta classificação fiscal na saída do produto "Cartão PVC Impresso com Tarja Magnética Virgem", em razão da apuração de saldos devedores do IPI após a reconstituição da escrita fiscal [fls. 91/95].

Inconformada a pleiteante apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 104/113, tendo sido ratificado o indeferimento do pleito em 01/07/2004, por intermédio do Acórdão DRJ/JFA nº 07.639 [fls. 120/131], em face da existência do auto de infração e da apuração de saldo devedor no período.

Contra o referido acórdão foi interposto Recurso Voluntário ao 2º Conselho de Contribuintes [fls. 136/147], com posterior juntada, em 29/09/2004, de cópia da Solução de Consulta SRRF/6ª RF/DISIT Nº 288, de 17/08/2004 [fls. 153/161].

O Segundo Conselho de Contribuintes decidiu converter o julgamento em diligência [fls. 170/176], em 09/11/2005, para juntada aos autos da decisão final que viesse a ser proferida no Processo Administrativo 13603.001578/200125 (Auto de Infração do IPI) dada a estreita vinculação entre os processos.

Às fls. 180/192 foi anexada cópia do Acórdão nº 20216.818, por intermédio do qual a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes reconheceu, em atendimento a recurso apresentado pelo contribuinte, que a atividade exercida pela autuada consiste em prestação de serviços, nos termos da decisão judicial transitada em julgado, afastando, por conseguinte, a exigência de IPI.

O mencionado Acórdão foi objeto de Recurso Especial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) [fls. 193/203], que em Acórdão de nº 0202.652 [fls. 227/234], negou provimento ao recurso especial.

Assim, cumprida a exigência contida na Resolução de fls. 170/176 foram os autos remetidos em 21/11/2007 [fl. 235] ao Segundo Conselho de Contribuintes para apreciação do Recurso Voluntário de fls. 136/147.

Resultou daí o Ac. Nº 20403.589 [fls. 309/312], de 06/11/2008, por intermédio do qual o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em uma nova análise do caso, considera o desfecho favorável do processo 13603.001578/2001-25 ao contribuinte, mas, entendendo que o procedimento fiscal instaurado para averiguar a legitimidade do crédito pleiteado não foi conclusivo quanto ao mérito do ressarcimento retorna os autos à unidade de origem para reexame e prolatação de uma nova decisão com enfrentamento do mérito, uma vez afastada a prejudicial de análise de mérito. O processo foi remetido à DRF/CON em 04/01/2010.

Em cumprimento ao determinado pelo CARF foi elaborado em 25/10/2010 o Termo de Diligência/Verificação Fiscal de fls. 323/332 que, depois de circunstanciar todos os fatos atinentes à ação judicial [que declarou a inexistência de relação jurídico-tributária entre a Editora Alterosa e a União] e à decisão do Segundo Conselho de Contribuintes relativamente ao auto de infração consubstanciado no processo nº 13603.001578/2001-25 [no sentido de que a atividade exercida pela autuada consiste em prestação de serviços, nos termos da decisão judicial transitada em julgado, afastando, por conseguinte, a exigência de IPI], em síntese, concluiu que “De tudo o que foi aqui relatado, fica claro para o servidor que esta subscreve, que como consequência do afastamento do campo de incidência decorre a impossibilidade de que a pessoa jurídica possa aproveitar os créditos de IPI decorrentes de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, uma vez que tais aquisições não foram e nem serão, por força do comando judicial, utilizadas em processo que possa ser considerado industrialização, em descompasso, portanto com o fixado pelos artigos 164, inciso I e 165 do Decreto nº 4.544/2002 e artigos 226, inciso I e 227 do Decreto nº 7.212/2010”.

Assim, foram os autos encaminhados à Saort para prosseguimento.

Em seguida foi proferido o Despacho Decisório SAORT/DRF/CON, de 24/02/2012, fls. 407/415, que tomando por base as informações e constatações consignadas no Termo de Diligência/Verificação Fiscal de fls. 323/332 concluiu pelo indeferimento do pedido de ressarcimento formulado, sob o argumento, em síntese, de que “uma vez declarada judicialmente a inexistência de relação jurídico-tributária relativa ao IPI entre

a União Federal e o contribuinte, não há que se falar em direito de ressarcir crédito de tal natureza”.

Cientificado do Despacho Decisório em 07/03/2012 [fls. 417 e 419] manifestou a contribuinte a sua inconformidade em 09/04/2012 por intermédio do arrazoadado de fls. 429/437, no qual, em síntese:

- inicialmente historia os fatos atinentes à ação judicial [processo nº 32.1710] desde a petição inicial até decisão final favorável transitada em julgado, mencionando, ainda, os autos de infração lavrados, formalizados sob os números 13603.000708/98-37 e 13603.001578/2001-25, cujo desfecho, no julgamento pelo Segundo Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais foi pela improcedência dos lançamentos em face da existência de coisa julgada afastando a incidência do IPI sobre os serviços de impressão prestados por ela e da caracterização da atividade da empresa como mera composição gráfica sujeita apenas ao ISS;

- menciona a formulação de consulta acerca da possibilidade de manutenção e utilização de créditos relativos a MP, PI e ME consumidos no processo produtivo, da qual resultou a Solução de Consulta SRRF/6ª RF/DISIT nº 288, de 17/08/2004, que lhe reconheceu o direito de creditamento, resultando tal fato, a partir daí, no deferimento dos pedidos de ressarcimento;

- relata a representação feita pela DRF/CON à SRRF/6ª RF com o objetivo de análise quanto à anulação da solução de consulta em comento, da qual resultou o Despacho Decisório SRRF/6ª RF nº 199, de 29/10/2010, através do qual foi declarada “nula a Solução de Consulta SRRF/6ª RF/DISIT nº 288, de 17 de agosto de 2004, com efeitos retroativos”;

- informa que, “como não havia meios de manifestar o seu inconformismo na via administrativa, a defendente impetrou mandado de segurança em face da SRRF da 6ª Região Fiscal objetivando ‘(i) cancelar o despacho decisório nº 199 e restabelecer a Solução de Consulta SRRF/6ª RF/DISIT nº 288, de 17/8/2004; (ii) reconhecer que a resposta à consulta vincula todos os órgãos da RFB; e, (iii) determinar que, por ser posterior (direito superveniente) o benefício contido no art. 11 da Lei nº 9.779/99 não sofre os efeitos da decisão judicial transitada em julgado obtida pela impetrante nos autos da ação declaratória nº 32.171 ajuizada em 24/3/1982” fls. 625/640;

- acrescenta que após os trâmites normais foi proferida sentença [fls. 641/646] que cancelou o despacho decisório nº 199 e restabeleceu a Solução de Consulta nº 288/2004, contra a qual foi interposta apelação pela União Federal, em 11/05/2011 [fls. 649/652], recebida apenas no efeito devolutivo [fl. 653], tendo sido o processo remetido ao TRF1 onde aguarda julgamento;

- questiona se poderia a DRF/CON, em 24/02/2012, desconsiderar a decisão judicial e indeferir o pedido de

ressarcimento, uma vez que a decisão judicial vincula a administração tributária;

- pondera que, diante (i) da sentença proferida no MS que restabeleceu a Solução de Consulta 288/2004 e reconheceu que ela tem força vinculativa aos órgãos regionais da RFB; (ii) do recebimento do recurso de apelação apenas no efeito devolutivo; (iii) da eficácia e validade da sentença que não pode ser ignorada; (iv) da Solução de Consulta nº 288/2004, que assegura o direito ao ressarcimento dos créditos do IPI destacados nas notas fiscais de compra de insumos utilizados na prestação de serviços gráficos; não há nenhuma dúvida de que deve ser deferido o direito creditório pretendido;

- pede, ao final, o acolhimento da manifestação de inconformidade para cancelar o despacho decisório SAORT/DRF/CON, de 24/02/2012 e deferir o pedido de ressarcimento.

Nestes termos vieram os autos, em 04/05/2012, a esta Terceira Turma da DRJ/JUIZ DE FORA/MG para julgamento [fl. 663].

Este, em apertada síntese, o relato dos fatos que antecederam o presente julgamento.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ Juiz de Fora julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos do Acórdão nº 09-40711, de 22 de junho de 2012, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/1999

RESSARCIMENTO. PROCESSO JUDICIAL EM ANDAMENTO.

É vedado o ressarcimento a estabelecimento pertencente a pessoa jurídica com processo judicial cuja decisão definitiva possa alterar o valor a ser ressarcido, ou, de crédito objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Inconformado com a decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta, repisa todos os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

Termina sua petição recursal pedindo a reforma da decisão combatida para fins de desconsiderar o disposto no Despacho Decisório nº 199, da DISIT/DRRF06, por força de decisão judicial de efeitos imediatos e reconhecer o direito de crédito da recorrente.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que fico autorizado a enfrentar o mérito da lide.

Conforme já relatado, a questão posta nos autos diz respeito exclusivamente a nulidade do despacho decisório que cancelou a Solução de Consulta SRRF/6º RF/DISIT nº 288, de 17 de agosto de 2004.

O recorrente alega que possui o direito ao ressarcimento pleiteado por força da sentença em sede de Mandado de Segurança que restabeleceu a Solução de Consulta SRRF/6º RF/DISIT nº 288/2004 e, por consequência, assegurou o direito ao ressarcimento dos créditos do IPI destacados nas notas fiscais de compra de insumos utilizados na prestação de serviços gráficos.

A Turma da DRJ Juiz de Fora entendeu que sem o trânsito em julgado da sentença não há direito líquido e certo, inviabilizando o deferimento do ressarcimento requerido.

Delimitado o litígio, passo à análise.

O ponto fulcral a ser enfrentado é a possibilidade de uma decisão sem trânsito em julgado ser objeto de um pedido administrativo de ressarcimento.

O recorrente possui uma sentença apelada com efeito apenas devolutivo e busca executar administrativamente a decisão. Assim sendo, estamos diante de uma pretensa execução provisória contra a Fazenda Pública.

Entendo não ser possível execução provisória contra Fazenda Pública, em vista de que a fórmula da execução contra a Fazenda Pública não se coaduna com os princípios norteadores da execução provisória. Outro fato importante é que diante do caráter definitivo da expedição do precatório-requisitório, verdadeiro pagamento da obrigação executada, não há de se falar em provisoriedade da execução. E, por derradeiro, não se pode sobrepujar o interesse público em face de um pretenso direito do particular, ainda sujeito a alterações.

Noutro giro, importante ressaltar que a Lei nº 9.430/96 coíbe o ressarcimento de valores reconhecidos judicialmente antes do trânsito em julgado da ação.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Essa regra se baseia na necessidade de liquidez e certeza do crédito para que possa ser ressarcido valores do cofre do Estado. A liquidez caracterizada pela quantificação em moeda corrente do País e a certeza identificada pela incontestável existência e natureza tributária deste mesmo crédito. A sentença sem o trânsito em julgado, ou seja, enquanto sujeita a recurso, não passa de uma situação jurídica. Os efeitos próprios da sentença só ocorrerão no momento em que não mais será mais suscetível de reforma por meio de recursos. Neste instante, fará coisa julgada material, tornando-a imutável e indiscutível.

Diante desses fundamentos jurídicos e legais, nego provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, 22 de julho de 2014

Gilson Macedo Rosenburg Filho

Declaração de Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

A par das judiciosas razões expendidas pelo ínclito relator, impetro vênica para expor as razões que sustentam minhas conclusões pelo improvimento do recurso, face à pela inocorrência dos pressupostos legais ao direito de crédito pleiteado.

Tratando-se de questão afeta a direito de crédito, inicialmente impõe-se delimitar o campo de incidência do IPI e do conseqüente campo de aplicação do princípio da não cumulatividade (art.153, Inc. IV e § 3º, alínea "b"; art. 49 do CTN), que obviamente *não se aplica* quando as operações são praticadas no âmbito do campo de incidência de outros impostos não sujeitos ao referido princípio.

Como é elementarmente sabido, coerente com os princípios que informam a estrutura do Estado Federal, a Constituição brasileira estabeleceu um sistema de *discriminação de competências tributárias*, presidido pelos princípios da “*privatividade*”, “*rigidez*”, “*segregação*” e “*incomunicabilidade das diferentes áreas*” em que estão distribuídas tais competências, através do qual se *enumeram taxativamente* quais os tributos cuja *instituição é autorizada* a cada ente federado, *definindo-os* em função de *campos de imposição delimitados* pela referência aos *atos econômicos* que os caracterizam, de tal forma que a *competência tributária* dos entes federados *só pode ser exercida em relação aos tributos autorizados*, nos *estritos limites* (materiais e territoriais) dos *respectivos campos de imposição*, na forma e nas condições autorizadas pela Constituição, vigorando a parêmia de que é proibido o que não é expressamente autorizado (“*prohibita intelliguntur quo non permissum*”).

Como também é curial e esclarece Amílcar de Araújo Falcão, da *atribuição da competência tributária privativa*, necessariamente provém uma “*dúplice decorrência*”. “Em primeiro lugar, a *atribuição de competência privativa* tem um *sentido positivo ou afirmativo*: importa em *reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado imposto*. Em segundo lugar, da *atribuição de competência privativa* decorre um *efeito negativo ou inibitório*, pois importa em *recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação*: tanto equivale a dizer, se pudermos usar tais expressões, que a *competência privativa é oponível erga omnes*, no sentido de que o é *por seu titular ou por terceiros contra quaisquer outras unidades federadas não contempladas na outorga*.” (cf. Amílcar de Araújo FALCÃO, in “Sistema Tributário Brasileiro - Discriminação de Rendas”, Edições Financeiras S/A, 1ª Ed., 1965, pág. 38).

Fixadas estas elementares premissas decorrentes do *sistema tributário* adotado, já de início verifica-se que ao interpretar a *discriminação constitucional de competências tributárias*, tanto a Suprema Corte como o Superior Tribunal de Justiça, há muito já assentaram unissonamente que a *atividade de composição gráfica, fotocomposição, clichê, zincografia, litografia e fotolitografia se insere na competência tributária privativa dos Municípios* (CF/88, art. 156, inc. III) para tributar os serviços *composição gráfica, expressamente previstos na lista de serviços definidos em Lei Complementar* (cf. item 77 da lista anexa ao DL nº 406/68; item 77 da lista anexa à LC nº 56/87; item 13.05 da lista anexa à LC nº 116/03), que “é *taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, (...), embora comportem interpretação ampla os seus tópicos*”. (cf. Ac. da 2ª Turma do STF no RE nº 361.829-RJ, em sessão de 13/12/05, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, publ. in DJU de 24/02/06, pág. 51, EMENT VOL-02222-03 PP-00593 e in LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, p. 240-257). Na mesma ordem de idéias, já na vigência da Constituição de 1988, a *Súmula 156 do STJ* sedimentou o entendimento no sentido de que “a *prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS*” (cf. Súmula 156 da 1ª SEÇÃO do STJ, em sessão de 22/03/96, DJU de 15/04/96 p. 11631, in RSTJ vol. 86/135 e in RT vol. 726/168).

Corroborando esse entendimento, verifica-se que ao definir o campo de incidência do IPI, o próprio RIPI/02, no § único do art. 2º (art. 2º, § único do RIPI/98) explicita que:

“Art. 2º(..)

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação “NT” (não-tributado) (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º).”

Por seu turno, verifica-se que na aplicação destes preceitos de inegável juridicidade e sob invocação do *mesmo fundamento (competência privativa Municipal para tributar os serviços composição gráfica)*, é *torrencial e indiscrepante* a Jurisprudência Judicial da Suprema Corte e do STJ, proclamando a *não incidência ou exclusão da tributação do ICMS e do IPI* sobre a referida atividade, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

“ISS. SERVIÇO GRÁFICO POR ENCOMENDA E PERSONALIZADO. Utilização em produtos vendidos a terceiros, a feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de

identificação de produtos mercadorias, sob encomenda e personalizadas, e 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 terceiro. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (cf. AC da 1ª Turma do STF no RE 111566-SP, em sessão de 25/11/86, Rel. Min. RAFAEL MAYER Publicação, publ. in DJU de 12/12/86, pág. 24667 EMENT VOL-01445-03, pág. 383)

“TRABALHOS GRÁFICOS PERSONALIZADOS E REALIZADOS MEDIANTE ENCOMENDA.

A circunstancia de serem utilizados, pelo cliente, na embalagem de produtos de sua fabricação, vendidos a terceiros, não desfigura a sujeição da atividade da empresa gráfica ao imposto sobre serviços. precedente do Supremo Tribunal: RE-106.069, (RTJ-115/1.419). Recurso Extraordinário provido para restaurar a sentença que acolheu os embargos a execução fiscal.” (cf. AC. da 1ª Turma do STF no RE nº 110.944-SP, em sessão de 30/09/86, Rel. Min. Octavio Gallotti, publ. in DJU de 24/10/86, pág 20326, EMENT VOL-01438-05, pág. 1001)

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

(...)

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

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

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

Tanto isso é exato que, se forem embaralhadas as entregas, com a troca de destinatários, um estabelecimento não poderá servir-se da encomenda de outro, que veio ter a suas mãos por mero acaso ou acidente de percurso.

Dissídio jurisprudencial configurado quanto ao mérito.

Recurso especial provido. (cf. AC. da 2ª Turma do STJ no REsp nº 437.324-RS, REg. nº 2002/0054820-8, em sessão de 19/08/03, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, publ. in DJU de 22/09/03 p. 295RT vol. 821 p. 191)

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ARTIGO 544 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. SERVIÇO GRÁFICO PERSONALIZADO E POR ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DO ISS. SÚMULA 156/STJ.

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

*2. Outrossim, é cediço no STJ que a incidência do ISS ocorre ainda que os serviços de **composição gráfica** não sejam personalizados ou não sejam exclusivamente para uso de encomendas (REsp 788.235/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 15.12.2005, DJ 20.02.2006; AgRg no REsp 621.191/MG, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 04.11.2004, DJ 06.12.2004; e REsp 327.504/SP, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 06.11.2001, DJ 25.02.2002).*

*3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 1.092.206/SP, sujeito ao regime dos "recursos repetitivos", reafirmou o entendimento de que **não incide ICMS sobre os serviços de composição gráfica**. Isto porque: "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."*

4. Agravo regimental desprovido. (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no AgRg no Ag nº 1071523-SP Reg. nº 2008/0144154-1, em sessão de 18/08/09, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 14/09/09)

"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." (cf. AC. da 2ª Turma do STJ no AgRg nº REsp 966184-RJ, Reg. nº 2007/0157123-1, em sessão de 03/04/08, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, publ. in DJU de 19/12/08

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SERVIÇOS DE **COMPOSIÇÃO** E IMPRESSÃO **GRÁFICAS**. CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS E DE CRÉDITO INCIDÊNCIA EXCLUSIVA DO ISS. NÃO-INCIDÊNCIA DO IPI. CONCEITO DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO. MATÉRIA DE ÍNDOLE EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL VIOLAÇÃO DOS ARTS. 96 E 100 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF.

1. O conceito de produto industrializado é pressuposto pela Constituição Federal que, como de sabença, utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, pelo que implícita a norma do art. 110 do CTN, que interdita a alteração da categorização dos institutos.

2. Consectariamente, qualificar como produto industrializado aquele que não ostenta essa categoria jurídica implica em violação bifronte ao preceito constitucional, porquanto o texto maior a utiliza não só no sentido próprio, como também o faz para o fim de repartição tributária-constitucional.

3. Sob esse enfoque, é impositiva a regra do artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, verbis:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - Importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; (...)."

4. Deveras, a conceituação de produto industrializado encarta-se na mesma competência que restou exercida pela Corte Suprema na análise prejudicial dos conceitos de faturamento e administradores e autônomos para os fins de aferir hipóteses de incidência, mercê de a discussão travar-se em torno da legislação infraconstitucional que contemplava essas categorizações, reproduzindo as que constavam do texto maior.

5. Sobressai, desta sorte, imprescindível a manifestação da Corte Suprema sobre o *thema iudicandum*, suscitado de forma explícita ou implícita em todas as causas que versam sobre a competência tributária da União, essência manifesta das decisões que tem acudido ao E. STJ.

6. Ademais, a circunstância de o fato gerador vir estabelecido em legislação tributária que não Lei Formal e concluir-se pela

inaplicabilidade da mesma, não significa violar os arts. 96 e 110 do CTN, tanto mais que aos mesmos não se referiu o aresto recorrido e por isso ausente o prequestionamento.

7. Recurso especial não conhecido. (cf. AC. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 817182-RJ, Reg. nº 2006/0025257-7, em sessão de 28/11/06, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 08/03/07 p. 170)

Dos preceitos expostos resulta claro que por força de expressas disposições da discriminação de competências constitucionais (art. 156, inc. III, § 3º; art. 155, inc. II, § 2º, incs.VII, X, alínea “d” e XI; e art. 153, inc. IV, § 2º) e dos princípios dela decorrentes (princípios da “privatividade”, “rigidez”, “segregação” e “incomunicabilidade das diferentes áreas” em que estão distribuídas tais competências), estes últimos regularmente estabelecidos pela Lei Complementar (LC 116/03, item 13.05) nos expressos termos do art. 146 da CF/88, o produto industrializado pela da Recorrente (“Cartão PVC Impresso com Tarja Magnética Virgem”) está *fora do campo de incidência do IPI e do ICMS*, posto que *expressa e privativamente inserido no campo de incidência do ISS*, tal como já proclamado pela Jurisprudência cristalizada nas Súmulas nº143 do extinto TFR e nº 156 do E. STJ, esta última editada *já na vigência* da atual Constituição e portanto *aplicável também ao IPI*, conforme proclamado nos arestos retro citados.

Encontrando-se a saída do produto confeccionado pela Recorrente fora do campo de incidência do IPI, já de início não há como se cogitar da aplicação do *princípio da não cumulatividade do IPI*, cujo *pressuposto* é exatamente a *efetiva incidência do tributo na saída* do estabelecimento industrializador, vez que o RIPI/02 expressamente *veda a escrituração de créditos* relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, *se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados*, dispondo em seu art. 190, § 1º e art. 193, inc. I alínea “a” (arts. 171 e 174 do RIPI/98) que:

“Art. 190. Os créditos serão escriturados, pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

(...)

§ 1º Não deverão ser escriturados créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, ou saídos com suspensão cujo estorno seja determinado por disposição legal.

(...)

“Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:

I – relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não tributados”.

No mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF nº 33/99, de 4/03/99, expressamente dispôs que :

“Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

(...).

§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

(...).”

Assim, achando-se expressamente *excluída do campo de incidência* do IPI, data vênua, verifica-se que ao realizar as operações com produto NT a Recorrente não só *não detém qualquer direito a créditos de IPI relativos às aquisições de insumos* (MP, PI e ME - ainda que isentas ou tributadas à alíquota zero), nem só se acha *legalmente impedida de escriturar-los*, como está *legalmente obrigada a estorna-los* (art. 190, § 1º e art. 193, inc. I alínea “a” do atual RIPI/02 - arts. 171 e 174 do RIPI/98).

Pelas mesmas razões e, diante da *impossibilidade legal e fática* sequer de *efetuar o suposto “crédito”*, quanto mais de *acumular “saldos credores”* de IPI sobre o produto excogitado, verifica-se que os *hipotéticos “saldos credores”* vislumbrados pela ora Recorrente, *não poderiam ser passíveis de restituição ou ressarcimento* por absoluta *ausência dos pressupostos legais* à sua concessão (Lei n. 9.779/99, art. 11; Lei 9.430/96, art. 74, § 3º na redação dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637/02, art. 190, § 1º e art. 193, inc. I alínea “a” do RIPI/02 e art. 2º § 3º da IN/SRF nº 33/99) e, *muito menos poder-se-ia cogitar de sua “utilização” para a compensação ou quitação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos administrados pela SRF, tal como açodadamente supôs a ora Recorrente.*

Nesse sentido a Jurisprudência do antigo 2ª CC, como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

“IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. O princípio da não-cumulatividade garante apenas o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores.

SAÍDA DO PRODUTO FINAL NÃO TRIBUTADO. ESTORNO DO IMPOSTO. Mesmo com o advento da Lei nº 9.779/99, o crédito do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, empregados na industrialização de produtos que não sejam tributados, deve ser anulado mediante estorno (IN SRF nº 33/99, art. 2º, § 3º).

(...) .Recurso negado. (cf. ACÓRDÃO 201-78890 da 1ª Câmara do 2º CC, Rec. nº 129471, Proc. nº 13682.000026/00-88, em sessão de 07/12/2005, Rel.Cons. Maurício Taveira e Silva, publ. in D.O.U. de 15/02/2007, Seção 1, pág. 54.)

Releva, finalmente, notar que a atividade tratada nestes autos (serviços de confecção de “Cartão PVC Impresso com Tarja Magnética Virgem” sob encomenda e para uso exclusivo do encomendante), *não se confunde* com a atividade gráfica em escala industrial de

Processo nº 13603.000570/00-16
Acórdão n.º **3402-002.398**

S3-C4T2
Fl. 217

artefatos *não personalizados* (tais como blocos, cadernos, formulários, livros fiscais, baralhos etc.), cujas saídas do estabelecimento industrializador estão inseridas no campo de incidência do IPI.

Considerando a inexistência de créditos líquidos e certos contra a Fazenda Pública, os débitos eventual e indevidamente compensados, devem ser cobrados através do procedimento previsto nos §§ 7º e 8º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (redação da Lei nº 10.833, de 2003).

Isto posto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao do presente Recurso Voluntário para manter a r. decisão recorrida, que se conforma com a lei e com a jurisprudência judicial e desde E. Conselho.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 22 de julho de 2014

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA