



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

Processo nº 13896.002795/2010-85
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.806 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de junho de 2017
Matéria IPI
Recorrente GRAFICA EDITORA AQUARELA SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2007

CERCEAMENTO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA.

A argumentação genérica da ocorrência de cerceamento de defesa não é suficiente para a sua caracterização.

PRINCÍPIO DA EFICÁCIA VINCULANTE DOS PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. INEXISTÊNCIA.

Em que pese a necessidade de se buscar, tanto quanto possível, a unicidade do ordenamento a ser refletida na prestação jurisdicional estável, íntegra e coerente, inexiste no direito pátrio o "princípio da eficácia vinculante dos precedentes". Assim, ainda que possa o julgador administrativo decidir no mesmo sentido da jurisprudência pacificada pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça na persecução de tais valores, a ela não está vinculado, devendo, não obstante, cumprir e aplicar as regras pontuais de uniformização previstas nos arts. 15, 926 e 927 da Lei 13.105/15 (Código de Processo Civil).

NULIDADE. MULTA. CUMULAÇÃO INDEVIDA NÃO CARACTERIZADA. IMPROCEDÊNCIA.

A cumulação indevida de multas não se caracteriza quando os fatos geradores e os bens juridicamente tutelados correspondentes são distintos.

DECADÊNCIA. MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPROCEDÊNCIA.

Por se tratar de lançamento de ofício de crédito tributário, aplica-se a regra geral de decadência ao lançamento de multa regulamentar, ou seja, o artigo 173 do CTN, independentemente da comprovação fraude ou dolo.

CRÉDITO BÁSICO DE IPI. INSUMOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. PEÇAS OU MATERIAIS DE MANUTENÇÃO OU REPARO. IMPROCEDÊNCIA.

Para que os insumos consumidos ou utilizados no processo de produção sejam caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa. Não se consideram insumos para fins de creditamento do IPI peças ou materiais de manutenção ou reparos para equipamentos que não preencham os requisitos acima.

CRÉDITO BÁSICO DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. FORNECEDORES NÃO CONTRIBUINTES DO IPI QUE SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE COMERCIANTES ATACADISTAS. IMPROCEDÊNCIA.

Não há direito a crédito de IPI na aquisição de insumos de empresa fornecedora que não se revista na condição de contribuinte do imposto, além das situações expressamente previstas na legislação.

IPI. CRÉDITOS DE INSUMOS APLICADOS EM PRODUTOS COM SAÍDAS IMUNES EM RAZÃO DO ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA “D” da CONSTITUIÇÃO DE 1988. IMPROCEDÊNCIA.

A aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos cuja imunidade decorra do art. 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal (livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão) não gera crédito de IPI, em face de a previsão para manutenção de créditos prevista no artigo 11 da Lei no 9.779/99 alcançar apenas insumos utilizados na industrialização de produtos isentos, tributados à alíquota zero e imunes, caso a imunidade decorra de exportação.

IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA DE MATERIAIS POR EMPRESA DE COMPOSIÇÃO E IMPRESSÃO GRÁFICA. OBRIGAÇÃO DE DAR. A MERA PERSONALIZAÇÃO DE PRODUTOS, POR SI SÓ NÃO EXCLUI A INCIDÊNCIA DO IPI.

O fornecimento de materiais com impressos personalizados por empresa do ramo de composição e impressão gráfica, quando os insumos não forem fornecidos pelo encomendante e os produtos finais não forem destinados ao seu próprio uso e consumo, configura uma obrigação de dar e, como tal, estando presentes os pressupostos para caracterização do material como “produto industrializado”, sofre a incidência do IPI.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CAPÍTULO 49, DA TIPI.

Com base nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, e em especial na Nota Explicativa da posição 4820, a classificação fiscal relativa a produtos, tais como envelopes, caixas, berços, *box*, capas de CD/DVD, *Digipack*, embalagens, luvas, blocos, fichas, papel carta, risque rabisque, álbuns, pastas, formulários e questionários - ainda que com impressões personalizadas - deve ser feita integralmente no bojo do seu Capítulo 48.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado da Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado, da seguinte forma:
(a) por unanimidade de votos, para (a1) afastar as alegações preliminares de cerceamento de

defesa, de nulidade da multa aplicada, de decadência, e de inconsistências das glosas de créditos básicos; (a2) reconhecer a improcedência das alegações recursais sobre estorno de créditos de insumos aplicados em produtos com saídas imunes; (a3) rechaçar o chamado "princípio da eficácia vinculante dos precedentes jurisprudenciais", mencionado em precedente invocado (Acórdão no 9303-004.394); e (b) por maioria de votos, para reconhecer a incidência do IPI aos "impressos personalizados", e a correção da classificação adotada pela fiscalização, vencidos os Conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (relator), Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, André Henrique Lemos, designado o Conselheiro Tiago Guerra Machado para redigir o voto vencedor. Os Conselheiros Robson José Bayerl e Fenelon Moscoso de Almeida votaram, inicialmente, pela negativa de provimento pela aplicação, ao caso, do entendimento da RFB, depois aderindo à tese vencedora, na forma regimental.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO - Relator.

TIAGO GUERRA MACHADO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Tiago Guerra Machado, Robson Jose Bayerl, André Henrique Lemos, e Cleber Magalhães.

Relatório

1. Trata-se **auto de infração**, situado às *fls.* 1683 a 1714, lavrado com a finalidade de formalizar a cobrança de IPI, acrescido de juros e de multa de ofício de 75%, em virtude do não recolhimento dos tributos, referente aos períodos de apuração de 01/07/2005 a 30/09/2007, no valor histórico de R\$ 446.190,82.

2. Depreende-se do **Termo de Verificação Fiscal**, situado às *fls.* 1555 a 1583, "(...) foram identificadas irregularidades nos valores registrados na escrita fiscal do IPI, em específico créditos básicos indevidos, falta de estorno de créditos, erros de classificação fiscal e/ou alíquota e descumprimento de condições de suspensão do IPI, que levaram à revisão da escrita fiscal, resultando no lançamento de multa de ofício", não tendo havido lançamento de imposto devido ao fato de a contribuinte dispor de créditos em montante suficiente para cobrir os débitos adicionais lançados.

3. A contribuinte, intimada em 09/12/2010, conforme *fl.* 1723, apresentou, em 10/01/2011, **impugnação**, situada às *fls.* 1726 a 1769, argumentando, em síntese: **(i)** cerceamento de defesa, em virtude da demora da unidade para fornecimento das cópias do processo; **(ii)** nulidade da multa aplicada, em virtude da inexistência de saldo devedor do imposto; **(iii)** impossibilidade de cumulação de multas; **(iv)** decadência do período compreendido entre julho de novembro de 2005, com fundamento no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional; **(v)** inconsistência das glosas de créditos básicos: *(v.a)* aquisições de fornecedores atacadistas não contribuintes do IPI: o creditamento teria sido menor do que os créditos glosados; *(v.b)* não contesta as glosas de créditos oriundos de fornecedores no Simples; *(v.c)* glosas de aquisições que não constituem insumos para a industrialização: art. 164, inciso I do RIPI/2002 permite creditamento de valores associados a material consumido/desgastado no processo de industrialização; *(v.d)* fornecedores não contribuintes do IPI: o pressuposto para o creditamento não está na natureza do fornecedor, mas na predominância de suas atividades devem representar vendas de bens de produção e consumo em quantidade superior àquela destinada a uso próprio do adquirente, conforme art. 14 do RIPI/2002; **(vi)** ausência dos estornos dos créditos de insumos utilizados em produtos NT, registrando que tais insumos não teriam sido aplicados em produtos NT, mas sim imunes, conforme informado pela contribuinte e reconhecido pela fiscalização ao longo da ação fiscal; **(vii)** contesta os débitos lançados nos seguintes termos: *(vii.a)* trabalha com impressos personalizados desenvolvidos e produzidos especialmente sob encomenda e, portanto, sua atividade seria de prestação de serviços de composição gráfica de competência municipal (ISS) e não federal (IPI); *(vii.b)* alega ser indevida a reclassificação fiscal uma vez que suas mercadorias se “(...) *enquadram perfeitamente na descrição dos produtos do Capítulo 49 da TIPI, conforme o texto da Nota Explicativa nº 2 desse capítulo, e que os produtos são impressos personalizados e seus dizeres possuem caráter principal, aplicando-se o texto da Nota Explicativa nº 12 do Capítulo 48 para reforçar seu enquadramento no Capítulo 49*”, devendo ser entendidos como *álbuns de ilustrações para crianças* (4903.00.00), abrangidos por imunidade do tipo objetiva, bem como *blocos consistentes de folhas de papel presas mediante a utilização de uma espiral metálica* que, quando muito, se enquadraria na subposição específica dos cadernos (4820.20.00); *(vii.c)* alega ter ocorrido indevida inversão do ônus da prova, não tendo havido suficientes diligências complementares para sanar as dúvidas suscitadas pela autoridade fiscal, inconsistências essas que, para serem sanadas, demandarão ao julgador “(...) *converter o julgamento em diligência para esclarecer dúvidas quanto à natureza, à composição e à destinação de cada item questionado*” para, apenas então, decidir-se a respeito da necessidade ou não da revisão do lançamento; **(viii)** reserva-se a contribuinte o direito de contestar o descumprimento das condições de suspensão do IPI quando da disponibilização das cópias integrais dos autos; e **(ix)** requer a devolução do prazo para apresentação/complementação de sua impugnação, requerendo, ao final, a improcedência do auto de infração lavrado bem como a conversão do julgamento em diligência.

4. Em sessão de 10/04/2012, foi proferido o **Acórdão DRJ nº 14-37.215**, situado às *fls.* 2.444 a 2.480, pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), sob a relatoria do Auditor-Fiscal Willian Darwin Junior, que decidiu, por votação unânime, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2007

DECADÊNCIA. MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Por se tratar de lançamento de ofício de crédito tributário, aplica-se a regra geral de decadência ao lançamento de multa regulamentar, ou seja, o artigo 173 do CTN, independentemente da comprovação fraude ou dolo.

IPI. FATO GERADOR. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADOS.

Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no 8º, § 1º, do DL nº 406, de 1968, estão sujeitos à incidência do IPI e do ISS.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO, COM COBERTURA DE CRÉDITO. É lícita a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída, mesmo havendo saldo credor na escrita fiscal do sujeito passivo.

MULTA. CUMULAÇÃO INDEVIDA NÃO CARACTERIZADA.

A cumulação indevida de multas não se caracteriza quando os fatos geradores correspondentes são distintos.

INSUMOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.

Para que os insumos consumidos ou utilizados no processo de produção sejam caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa. Entenda-se "consumo" como decorrência de um contato físico exercido pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele.

IPI. CRÉDITO DE INSUMOS. PRODUTOS NÃO ONERADOS. ANULAÇÃO MEDIANTE ESTORNO.

Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não-tributados, respeitadas as ressalvas admitidas.

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. GLOSA. CONDIÇÃO DO FORNECEDOR DE NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO.

Não há direito a crédito de IPI na aquisição de insumos de empresa fornecedora que não se revista na condição de contribuinte do imposto, além das situações expressamente previstas na legislação.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2007

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS.

Neste processo, foi apreciada a classificação fiscal relativa a produtos industrializados, tais como envelopes, caixas, berços, box, capas de CD/DVD, digipack, embalagens, luvas, blocos, fichas, papel carta, risque rabisque (semelhantes a blocos para anotações), álbuns, pastas, formulários e questionários. Com subsídio nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), aprovada pelo Decreto nº 435, de 1992, atualizada pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 2008, e em especial na Nota Explicativa da posição 4820, seus enquadramentos na TIPI devem ser no Capítulo 48.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2007

CERCEAMENTO DE DEFESA. DEMORA NO RECEBIMENTO DE CÓPIA DOS AUTOS DO PROCESSO. PEÇA IMPUGNATÓRIA ROBUSTA. AUSÊNCIA DE JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS. DESCABIMENTO. Descabe suscitação de cerceamento de defesa por demora no recebimento de cópia dos autos do processo quando o impugnante defende-se com larga desenvoltura e, além disso, apesar de aventar a hipótese de apresentar novos argumentos ou juntar provas após a interposição da impugnação, nenhum documento foi acrescentado a destempo.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Considera-se como não contestada a matéria que não tenha sido expressamente questionada.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe à defesa o ônus da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

PROVAS. OPORTUNIDADE

Com a impugnação ocorre a oportunidade da apresentação de provas, precluindo o direito de o impugnante apresentá-las em outro momento processual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. A contribuinte, intimada em 28/02/2013, mediante aviso postal, interpôs, em 1º/04/2013, **recurso voluntário**, situado às fls. 2.493 a 2.540, no qual alegou, em síntese: **(i)** cerceamento de defesa; **(ii)** nulidade da multa aplicada, em virtude da inexistência de saldo devedor do imposto; **(iii)** decadência do período compreendido entre julho de novembro de 2005; **(iv)** inconsistência das glosas de créditos básicos: *(iv.a)* aquisições de fornecedores atacadistas não contribuintes do IPI: o creditamento teria sido menor do que os créditos glosados, *(iv.b)* indevida desconsideração de insumos que se desgastam ou se consomem no processo produtivo, e *(iv.c)* indevida glosa de fornecedores não contribuintes do IPI que se enquadram no conceito de comerciantes atacadistas; **(v)** indevido estorno de créditos de insumos aplicados em produtos com saídas imunes; **(vi)** a atividade do estabelecimento constitui prestação de serviços e não industrialização, não se sustentando a reclassificação fiscal realizada pela fiscalização, devendo ser observadas as suposições e posições do Capítulo 49 da TIPI e não o 48. Requer, ao final, seja o julgamento convertido em diligência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

6. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

(I) CERCEAMENTO DE DEFESA

7. Argumenta a contribuinte ter havido cerceamento de defesa uma vez que não lhe foi oportunizada cópia do processo administrativo em tempo hábil para a apresentação de sua impugnação, o que obstaculizou o seu acesso ao conjunto probatório,

sendo-lhe concedido o prazo de 48 dias para o fornecimento das cópias sob argumento de insuficiência de mão de obra. Considerando que o prazo para ofertar impugnação é de 30 dias, teria ocorrido, assim, o cerceamento da defesa.

8. O que se percebe da análise dos autos é que a autuada foi intimada do auto de infração em 09/12/2010 e apenas veio a requerer cópia de documentos em 05/01/2011, *i.e.*, a três dias úteis do prazo *ad quem*.

9. Argumenta a contribuinte em seu recurso voluntário que o prazo de 48 dias para concessão das cópias é superior ao prazo legal para ofertar defesa e que, por este motivo, mesmo que realizasse o requerimento no mesmo dia da ciência do lançamento de ofício, não teria acesso aos documentos requeridos em tempo hábil para ofertar a sua peça de impugnação.

10. De fato, é sintomático e preocupante que, em pleno ano de 2010, um órgão público necessite de um prazo de 48 dias para conceder cópias simples de documentos, sobretudo a se ter em conta a existência de mídias e suportes digitais que devem servir à simplificação e à desburocratização das interações entre Estado e particular, não havendo, por outro lado, de se reprovar a conduta da contribuinte de requerer cópias a três dias do prazo: enquanto não escoado, tem o direito de acessar todos os dados e documentos que reputar necessários para a consecução de sua defesa sem que contra ela operem quaisquer efeitos ou prejuízos.

11. Em casos como este, é evidente a necessidade de se flexibilizar a regra do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, que considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, pois, da mesma forma que a alínea 'a' do § 4º do art. 16 prevê a possibilidade de se mitigar a preclusão uma vez que se demonstre a impossibilidade da apresentação oportuna da prova, também deve ser oportunizado ao autuado, até mesmo por uma questão de economia processual, que se manifeste no primeiro momento processual possível sobre aquilo que antes ignorava e que passou a conhecer. Isto ocorre, entre outros motivos, porque a o art. 2º da Lei nº 9.784/1999 determina à Administração Pública a obediência à razoabilidade, à ampla defesa, ao contraditório e à eficiência.

12. No entanto, ainda que se admita certo grau de flexibilidade no sentido da viabilidade de serem apresentados argumentos novos mesmo na fase em que se encontra o presente processo, ponderadas as especificidades do caso, e uma vez justificada, inclusive documentalmente, a impossibilidade de apresentá-los antes, ao se compulsar o recurso voluntário apresentado pela contribuinte, observa-se não haver, entre as razões recursais apresentadas, qualquer inovação no campo fático, ou qualquer argumento jurídico novo decorrente da descoberta de repertório probatório revelado apenas com o acesso aos documentos que desejava obter quando da apresentação de sua impugnação, aos quais a recorrente presumivelmente já teve acesso na presente data, sobremaneira diante da ausência de alegação em contrário. A bem da verdade, as planilhas que acompanham o auto de infração e o termo de verificação fiscal, ao lado dos documentos fornecidos pela própria empresa autuada, parecem, pelo que se denota das razões apresentadas, ter bastado para a redação tanto da impugnação como do recurso voluntário.

13. Desta feita, uma vez que, mesmo em posse de tal documentação, não apontou a contribuinte objetivamente os pontos cerceados de sua defesa, que poderiam, como se disse, serem conhecidos e potencialmente sanados neste momento, de maneira extraordinária, deve ser considerado improcedente o argumento de nulidade em virtude de cerceamento de defesa.

14. Assim, voto pela improcedência do recurso voluntário neste particular.

(II) NULIDADE DA MULTA APLICADA

15. Foi aplicada multa com fundamento no art. 44 da Lei 9.430/1996, e no art. 80, da Lei 4.502/1964.

16. Esclareça-se que, no caso em apreço, a falta de destaque do imposto não implicou a falta de recolhimento, uma vez que o estabelecimento detinha créditos em suficiência para absorver o imposto que deixou de ser destacado, o que implica a inviabilidade da cobrança do IPI, exigindo-se, unicamente, a multa de 75%, nos termos do Parecer Normativo CST nº 39/1976, segundo o qual “*A multa, por falta de lançamento, apurada pela fiscalização, é sempre aplicável, independentemente do imposto não lançado estar ou não coberto por eventuais créditos*”.

17. Isto ocorre porque a nota fiscal, ao apontar o destaque, funciona como instrumento formal da apuração do IPI. Observe-se, por este motivo, não ser procedente também a alegação de que haveria uma suposta cumulação de multas impositivas ao ser aplicada também a previsão do §17 do art. 74 da Lei 9.430/1996.

18. Necessário se assentir, neste sentido, com a fundamentação da decisão objurgada ao discordar das alegações erigidas pela contribuinte:

“Primeiro, porque os fatos geradores das duas multas comparadas são distintos. A multa aplicada no auto de infração fundamenta-se no art. 44, I, da Lei 9.430/1996, e no art. 80, da Lei 4.502/1964, e decorre da existência de imposto não lançado na escrita fiscal da contribuinte, enquanto que a multa do art. 74, §17, decorre da não homologação de pedido de compensação. Apenas para tornar evidente a diferença, em havendo débito não lançado e não existindo pedido de compensação, cabe somente a multa do art. 44.

Segundo, porque as multas são aplicadas em procedimentos distintos e por autoridades diferentes. A multa pela falta de lançamento do imposto é típica de uma ação de fiscalização, de iniciativa do Fisco, e aplicada pela

autoridade fiscal, enquanto que a multa por não homologação de compensação é consequência do indeferimento de um pedido de iniciativa da contribuinte e tipicamente aplicada pela autoridade competente para a apreciação desse pedido” – (seleção nossa).

19. Assim, voto pela improcedência do recurso voluntário neste particular.

(III) DECADÊNCIA DO PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE JULHO E NOVEMBRO DE 2005

20. Argumenta, ainda, a contribuinte, que o IPI, tributo sujeito a lançamento por homologação, submete-se à regra do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, encontrando-se extinto os créditos com fato gerador anterior a novembro de 2005, inclusive, em virtude de estarem acobertados pelo manto da decadência, nos termos do inciso V do art. 156 da norma em referência, uma vez que o lançamento ocorreu em dezembro de 2010, devendo a regra de contagem em referência se aplicar também às penalidades pecuniárias aplicadas em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, pois, nos termos do § 3º do art. 113, a penalidade se converte em obrigação principal.

21. Entendo, no entanto, novamente em atenção às especificidades do caso concreto, que o lançamento a que se refere o presente processo não é aquele voltado à cobrança de imposto devido e não pago, pois, como bem apontado pelo Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte apresentou saldo credor mesmo depois de reconhecer os débitos apontados pelo procedimento fiscal. Trata-se, *in casu*, de lançamento de multa de ofício incidente sobre valores não registrados na escrita fiscal que deve se submeter à regra geral do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, o que desloca o *dies a quo* para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento “*poderia ter sido efetuado*”, ou seja, janeiro de 2006 no caso dos créditos referentes aos períodos de apuração entre julho e novembro de 2005, que não se encontram decaídos tendo em vista que a recorrente foi intimada do auto de infração ora combatido em 09/12/2010.

22. Assim, voto pela improcedência do recurso voluntário neste particular.

(IV) INCONSISTÊNCIA DAS GLOSAS DE CRÉDITOS BÁSICOS:

23. Passa-se à análise das alegadas inconsistências nas glosas de créditos básicos, sendo que a contribuinte reitera, em suas razões de recurso voluntário, abrir mão de

contestar as glosas referentes a materiais para uso e consumo e fornecedores optantes pelo SIMPLES, restringindo a controvérsia aos pontos a seguir colacionados.

(IV.A) AQUISIÇÕES DE FORNECEDORES ATACADISTAS NÃO CONTRIBUINTES DO IPI

24. A contribuinte indica, em relação às aquisições de fornecedores atacadistas não contribuintes do IPI, identificados dos itens 01 a 86 do Anexo I, a existência de inconsistências no demonstrativo de glosas efetuadas, uma vez que, ao se contraporem os valores totais das notas fiscais relacionadas com os créditos de IPI escriturados, constata-se que “(...) não os calculou com base no valor integral dos produtos”, pois teria adotado sempre valores reduzidos em relação às alíquotas aplicáveis a cada NCM. A recorrente apresenta, como exemplo, a seguinte tabela demonstrativa:

Número de ordem	NF	NCM	Valor total	Alíquota IPI	Crédito IPI	
					Valor integral	Escriturado
1	10.232	4819.10.00	R\$ 3.915,34	15%	R\$ 587,30	R\$ 510,70
2	135.826	3919.10.00	R\$ 1.738,80	15%	R\$ 260,82	R\$ 226,80
3	300.853	4810.19.89	R\$ 436,20	5%	R\$ 21,81	R\$ 20,77
7	303.837	4810.19.89	R\$ 3.603,60	5%	R\$ 180,18	R\$ 171,60

25. De fato, da análise das planilhas que instruem o presente feito, é forçoso se constatar que a contribuinte se creditou de valores menores do que aqueles constantes nas notas fiscais.

26. No entanto, tal questão se revela inócua, pois o que se observa da leitura do Termo de Verificação Fiscal às fls. 1553 e 1554 é que o cálculo realizado pela autoridade fiscal foi aquele previsto no art. 165 do RIPI/2002, que reproduz a substância do art. 6º do Decreto-lei nº 400/1968 e toma por base o valor constante da nota, este sim incontroverso entre os litigantes:

Decreto nº 4.544/2002 - Art. 165. *Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão, ainda, creditar-se do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos de comerciante atacadista não-contribuinte, calculado pelo adquirente, mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinqüenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal.*

27. Assim, como se trata de creditamento de imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem adquiridos de comerciante atacadista não-contribuinte, calculado pelo adquirente, o valor de referência para o cálculo é justamente aquele constante da nota fiscal. Em igual sentido, o entendimento da decisão de primeira instância administrativa:

*“O fato apontado de que a contribuinte teria se creditado de valores menores do que os que seriam decorrentes dos valores totais das notas fiscais ocorreu, porém é correto e deve-se ao valor total da nota incluir o ICMS, que não deve integrar a base de cálculo do IPI. No entanto, **tal fato não descaracteriza a correção do cálculo efetuado pela fiscalização, que simplesmente corrigiu o IPI a ser creditado para 50% do valor destacado nas respectivas notas fiscais, conforme art. 165, do Decreto nº 4.544/2002 - RIFI/2002, o que não depende do valor total da nota fiscal, mas do valor da base de cálculo do IPI**” – (seleção e grifos nossos).*

28. Assim, voto pela improcedência do recurso voluntário neste particular.

(IV.B) DESCONSIDERAÇÃO DE INSUMOS QUE SE CONSOMEM/DESGASTAM NO PROCESSO PRODUTIVO

29. A contribuinte recorrente oferece recalcitrância especificamente quanto à glosa de créditos decorrentes de aquisições constantes nos itens 91 a 114 da planilha elaborada pela autoridade fiscal, consistentes, em síntese, em: **(i)** arruela, **(ii)** roto glide, **(iii)** anel "O" e O-Ring, **(iv)** kit de filtro, **(v)** lubrificante sintético, **(vi)** torneira PVC, FFLQPx0 e **(vii)** protetor auditivo, sob o fundamento de não se tratarem de insumos para industrialização, em conformidade com o trecho pertinente do Anexo I:

91	566.496	Arruela 17 x 21 x 1,5	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
92	566.496	Rolo Glide 400 g	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
93	590.416	Anel O-Ring 264X3	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
94	590.416	Anel "O" 12,1X1,6	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
95	590.416	Anel "O" 49,5X3 VITON	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
96	590.416	Kit de Filtro S6A11-30C	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
97	590.416	Arruela Co 17X21X1,5	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
98	590.416	Lubrificante HD FdSintetico 5L	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
99	591.284	Kit de Filtro S6A11-30C	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
100	591.284	Anel "O" 39,2X3,0	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
101	593.599	Kit de Filtro S6A11-30C	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
102	593.599	(...) Anel O Ring 264X3 (...)	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
103	593.599	Anel "O" 12,1X1,6	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
104	593.599	Anel "O" 49,5X3 VITON	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
105	593.599	Kit de Filtro S6A11-30C	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
106	593.599	Lubrificante HD FdSintetico 5L	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
107	593.599	Arruela Co 17X21X1,5	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
108	593.599	Lubrificante HD FdSintetico 5L	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
109	45.465	Torneira PVC	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
110	3.092	FFLQPx0.150x912	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
111	183.789	PROTETOR AUDITIVO 3M 1110	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
112	183.789	PROTETOR AUDITIVO 3M 1250	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
113	184.296	PROTETOR AUDITIVO 3M 1250	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)
114	188.503	PROTETOR AUDITIVO 3M 1250	Não é insumo para industrialização (MP, PI, ME)

30. Argumenta a contribuinte que tais produtos autorizam o creditamento do IPI pois, muito embora não se integrem ao novo produto, são consumidos e/ou desgastados no processo de industrialização. Assim, a interpretação deve levar em conta não apenas o inciso I do art. 164 do RIPI/2002, que dispõe expressamente neste sentido, como também o entendimento da própria Administração fazendária. Transcreve, ainda, trechos do Parecer Normativo CST nº 65/1979, segundo o qual, conforme se extrai do item 11, geram direito ao crédito "*quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação*".

31. Em que pese a correção de tais afirmações, há de se atentar para o fato de que o próprio dispositivo mencionado pela recorrente determina como condição para o creditamento não apenas não fazer parte do ativo não-circulante, como também a transformação decorrente de uma ação "*diretamente exercida*" sobre o produto. Assim, nem todo insumo, entendido em sua acepção econômica, consumido ou utilizado na produção deve ser considerado insumo, em seu sentido jurídico, para a finalidade específica de creditamento do IPI. Há de se esclarecer, ademais, que este é o sentido do Parecer Normativo CST nº 65/1979 em seu item 11.1, conforme abaixo se transcreve:

"11 - Em resumo, geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou,

vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

11.1 - Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do artigo 66 do RIPI/79” – (seleção e grifos nossos).

32. Tal entendimento, ademais, é reedição e confirmação de posição externada cinco anos antes no Parecer Normativo nº 181/1974, também referenciado pela decisão *a quo*, e do qual se transcreve, por pertinente, o item 13:

“13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.” – (seleção e grifos nossos).

33. Assim, os anéis de borracha, arruelas e óleos lubrificantes podem ser considerados, sem maiores ilações, como peças ou materiais de manutenção ou reparos para equipamentos. Já, com relação a protetores auditivos, torneira de PVC e folhas de flandres, não se vislumbra, da leitura dos documentos juntados até o presente momento, qualquer evidência ou indício de contato com os produtos fabricados. Trata-se, desta forma, ora de equipamento de proteção individual dos trabalhadores, ora de materiais auxiliares à produção, que se destinam à manutenção e reparo do maquinário, o que, de toda sorte, não supre os predicados mínimos para serem classificados como insumos para fins de IPI.

34. Adiciona-se a esta constatação o fato de que a contribuinte não envida esforços no sentido de oferecer sequer uma única linha, em suas razões recursais, para explicar por qual motivo os materiais em apreço deveriam ser considerados insumos, reservando-se a argumentar, de maneira genérica, que o direito ao creditamento vai além da classificação em “matéria-prima” ou “produto intermediário”, sem iluminá-los no curso da produção, o que fulmina, inclusive, qualquer necessidade ou mesmo viabilidade de diligência para melhor entendimento da matéria.

35. Assim, voto pela improcedência do recurso voluntário neste particular.

(IV.C) FORNECEDORES NÃO CONTRIBUINTES DO IPI QUE SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE COMERCIANTES ATACADISTAS

36. Argumenta a recorrente que o pressuposto para o creditamento não é natureza jurídica do fornecedor, mas na preponderância de suas atividades, que devem representar vendas de bens de produção e consumo em quantidade superior àquela destinada a uso próprio do adquirente, conforme art. 14 do RIPI/2002.

37. Entendemos, no entanto, correta a conclusão da decisão recorrida no seguinte sentido:

“O já citado art. 164, I, do RIPI/2002, admite o crédito do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, portanto, é essencial, para o direito ao crédito, que o insumo adquirido tenha sido tributado na operação de aquisição correspondente, o que só seria possível se estivesse o fornecedor investido na condição de contribuinte do IPI.

E a legislação estabelece como contribuinte do IPI o estabelecimento industrial ou equiparado, não se incluindo aí a categoria dos representantes comerciais.

Portanto, o fornecedor cuja natureza jurídica é a de representante comercial não possui a condição de contribuinte do IPI e, consequentemente, os insumos dele adquiridos não dão direito a crédito de IPI” – (seleção e grifos nossos).

38. Ainda que se acolhessem as premissas da contribuinte, no sentido de preponderância da atividade como critério definidor da natureza do fornecedor para fins de creditamento de IPI, novamente não oferta sequer uma linha, nas suas razões recursais, para demonstrar que os fornecedores em debate têm, por atividade preponderante, a venda de bens de produção e consumo, não havendo outro caminho senão acolher *in totum* a fundamentação da decisão recorrida.

39. Assim, voto pela improcedência do recurso voluntário neste particular.

(V) ESTORNO DE CRÉDITOS DE INSUMOS APLICADOS EM PRODUTOS COM SAÍDAS IMUNES

40. Entendeu a autoridade fiscal pela necessidade de estorno de créditos de IPI calculados sobre insumos aplicados na industrialização de produtos com saídas não tributadas (“NT”), em conformidade com o art. 193 do RIPI/2002 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, com alteração pela Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

Decreto nº 4.544/2002 - 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.*

41. A questão é tratada, ademais, pela Súmula CARF nº 20, que dispõe nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 20. *Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.*

42. Argumenta a recorrente, no entanto, que, em virtude de os produtos confeccionados pela contribuinte não serem “não-tributados”, mas **imunes**, em decorrência da imunidade objetiva contida na alínea ‘d’ do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988, referente à imunidade de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão, seria possível à manutenção dos referidos créditos, o que se passa a analisar.

43. De fato, ao disciplinar o creditamento em relação a insumos utilizados na produção, o art. 11 da Lei nº 9.799/1999 garantiu o direito a crédito para saídas de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, nada dispondo, no entanto, a respeito da imunidade:

Lei nº 9.779/1999 – Art. 11. *O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.*

44. A Instrução Normativa RFB nº 33/1999, por seu turno, tratou expressamente da possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos a serem aplicados na industrialização de produtos, "(...) inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero" (g.n.) a partir de 1º de janeiro de 1999.

45. Observe-se que a Receita Federal do Brasil, quase dez anos depois da edição das normas acima transcritas, publicou o Ato Declaratório Interpretativo nº 6/2008, esclarecendo que o art. 11 da Lei nº 9.779/1999 **não se aplica** aos produtos: (i) com a notação "NT" na TIPI, e (ii) aparados por imunidade. Aponta, ainda, o preceptivo, para a exceção: aqueles produtos abrangidos por imunidade técnica, i.e., destinados à exportação, o que não poderia ser diferente, como bem se apercebeu a decisão *a quo*, pois a legislação do IPI:

"(...) sempre concedeu, na qualidade de créditos incentivados, o direito dos exportadores de produtos tributados, desonerados do imposto pela imunidade prevista no inciso IV, do parágrafo 3º, do artigo 153 da CF/88, de se creditar do IPI pago na aquisição dos insumos empregados na fabricação dos produtos exportados e, no caso do montante de tais créditos excederem os débitos do imposto, possibilitar o ressarcimento de tal incentivo"

46. Por este motivo, em 18/04/2006, foi publicado o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5/2006, que dispôs no seguinte sentido:

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5/2006 – Art. 1º *Os produtos a que se refere o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização dos créditos.*

Art. 2º *O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, não se aplica aos produtos:*

I - com a notação "NT" (não-tributados, a exemplo dos produtos naturais ou em bruto) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002;

II - amparados por imunidade;

III - excluídos do conceito de industrialização por força do disposto no art. 5º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi).

Parágrafo único. Excetuem-se do disposto no inciso II os produtos tributados na Tipi que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior. (g.n.)

47. Não se trata o presente caso, de processo de fabricação de produto com imunidade técnica, destinado à exportação, e muito menos de IPI incidente sobre saída de produto imune, mas, como se esclareceu acima, da possibilidade de creditamento na escrita fiscal sobre insumo destinado a produto imune, o que remete à necessidade de se interpretar e aplicar o art. 11 da Lei nº 9.779/1999. No sentido de uma aplicação não extensiva da norma em apreço, o quanto decidido no Recurso Especial nº 1.015.855/SP, de relatoria do Ministro José Delgado, publicado em 30/04/2008:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. PRETENSÃO DE APROVEITAMENTO DE VALOR PAGO NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS, INSUMOS E MATERIAIS DE EMBALAGENS EMPREGADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS, IMUNES, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PREVISÃO LEGAL QUE CONTEMPLA SOMENTE OS PRODUTOS FINAIS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. ART. 11 DA LEI 9.779/99. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. ARTS. 150, I, CF/88 E 97 DO CTN. INTERPRETAÇÃO LITERAL. ART. 111 DO CTN. ART. 49 DO CTN E ART. 153, IV, § 3º, DA CF/88. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. DL 20.910/32. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. INCIDÊNCIA.

1. A impetrante/recorrente, pessoa jurídica de direito privado, tem por objeto social a fabricação e comercialização de calçados e suas partes, peças e componentes, assim como de artigos de vestuário em geral e a prestação de serviços industriais nos dois ramos. Impetrou mandado de segurança com vistas ao aproveitamento (pedido de compensação com tributos de espécies distintas administrados pela Secretaria da Receita Federal, com atualização monetária e juros) do valor pago, a título de IPI, na aquisição de matérias-primas, insumos e materiais de embalagens utilizados na industrialização de produtos finais isentos, sujeitos à alíquota zero, não-tributados ou imunes.

2. O apelo não merece ser conhecido em relação à alegação de violação dos arts. 165, I, 168, I, 156, VII, e 150, §§ 1º e 2º, do CTN, pois não estão prequestionados, não tendo sido debatidos nem recebido juízo decisório pelo Tribunal a quo, situação que atrai a incidência da Súmula 282/STF.

3. O aresto recorrido entendeu que não se extrai da hipótese legal (art. 11 da Lei 9.779/99) o direito ao creditamento quando o produto final for imune ou

não-tributado, mas apenas quando isento ou tributado à alíquota zero. Ao final, concluiu pelo não-provimento da apelação da contribuinte.

4. O art. 11 da Lei 9.779/99 prevê duas hipóteses para o creditamento do IPI: quando o produto final for isento ou tributado à alíquota zero. Os casos de não-tributação e imunidade estão fora do alcance da norma, sendo vedada a sua interpretação extensiva.

5. O princípio da legalidade, insculpido no texto constitucional, exalta que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II). No campo tributário significa que nenhum tributo pode ser criado, extinto, aumentado ou reduzido sem que o seja por lei (art. 150, I, CF/88 e 97 do CTN). É o princípio da legalidade estrita. Igual pensamento pode ser atribuído a benefício concedido ao contribuinte, como no presente caso. Não estando inscrito na regra beneficiadora que na saída dos produtos não-tributados ou imunes podem ser aproveitados os créditos de IPI recolhidos na etapa antecessora, não se reconhece o direito do contribuinte nesse aspecto, sob pena de ser atribuída eficácia extensiva ao comando legal.

6. O direito tributário, dado o seu caráter excepcional, porque consiste em ingerência no patrimônio do contribuinte, não pode ter seu campo de aplicação estendido, pois todo o processo de interpretação e integração da norma tem seus limites fixados pela legalidade.

7. A interpretação extensiva não pode ser empregada porquanto destina-se a permitir a aplicação de uma norma a circunstâncias, fatos e situações que não estão previstos, por entender que a lei teria dito menos do que gostaria. A hipótese dos autos, quanto à pretensão relativa ao aproveitamento de créditos de IPI em relação a produtos finais não-tributados ou imunes, está fora do alcance expresso da lei regedora, não se podendo concluir que o legislador a tenha querido contemplar.

8. A questão relativa à ofensa ao art. 49 do CTN, referente ao direito de aproveitamento integral dos créditos de IPI, conforme defendido pela empresa, não fica dissociada do exame do princípio da não-cumulatividade (art. 153, IV, § 3º da CF/88), impedindo o seu exame nesta via excepcional.

9. Considerando o pedido do mandamus e o teor do art. 11 da Lei 9.779/99, tem-se a possibilidade de se reconhecer o direito da contribuinte ao aproveitamento de créditos de IPI gerados a partir da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero. Observando-se a data da impetração (08/01/2004) e a prescrição quinquenal (aplicação do Decreto 20.910/32), poderão ser aproveitados os créditos adquiridos desde a data de 08/01/1999.

10. Os posicionamentos do STJ e do STF alinham-se no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI. É reconhecida somente quando o aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco, o que se verifica no caso dos autos. Deve ser determinada, portanto, a incidência da Taxa Selic, que engloba atualização monetária e juros, sobre os créditos da recorrente que não puderam ser aproveitados oportunamente.

11. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para reconhecer, tão-somente, o direito da contribuinte à utilização dos créditos de IPI adquiridos entre 08/01/1999 e 08/01/2004 em razão da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero – (seleção e grifos nossos).

48. Assim, a não-cumulatividade do IPI deve ser interpretada de maneira a açambarcar o inciso II do § 3º da Constituição da República de 1988, o art. 49 do Código Tributário Nacional ecoado pelo art. 81 do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/1982, e cujo art. 103 trata especificamente do método e o uso do creditamento deste imposto, o que evidencia, nas palavras da decisão recorrida, “(...) a existência de toda uma legislação própria para o IPI, que cuida do tratamento a ser dispensado aos créditos desse tributo escriturados pelo contribuinte em seus livros fiscais, no que concerne à sua apuração, aproveitamento e utilização”.

49. Não é outra a interpretação deste colegiado, conforme se extrai do **Acórdão CARF nº 3401-003.313**, proferido em sessão de 25/01/2017, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, no qual se decidiu, em votação unânime de seus membros, no sentido da ementa abaixo transcrita:

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

CRÉDITO DE IPI. INSUMOS UTILIZADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES EM RAZÃO DO ART. 150, INCISO VI, alínea “d” da CF. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

A aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos cuja imunidade decorra do art. 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal (livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão) não gera crédito de IPI, em face de a previsão para manutenção de créditos prevista no artigo 11 da Lei no 9.779/99 alcançar apenas insumos utilizados na industrialização de produtos isentos, tributados à alíquota zero e imunes, caso a imunidade decorra de exportação.

Recurso Voluntário Negado.

50. Em igual sentido, a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, em conformidade com o **Acórdão CSRF nº 9303-004.581**, proferido em sessão de 24/01/2008, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, cuja ementa abaixo se transcreve:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

CRÉDITO DE IPI. RESSARCIMENTO. PRODUTO FINAL IMUNE OU NT. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

A possibilidade de manutenção e utilização, inclusive mediante ressarcimento, dos créditos de IPI incidente nas aquisições de insumos destinados à industrialização de produtos, incluídos os isentos e os sujeitos à alíquota zero, não se estende às pessoas jurídicas não contribuintes do imposto, produtoras de mercadorias classificadas como não tributadas - NT. (Súmula CARF nº 20)

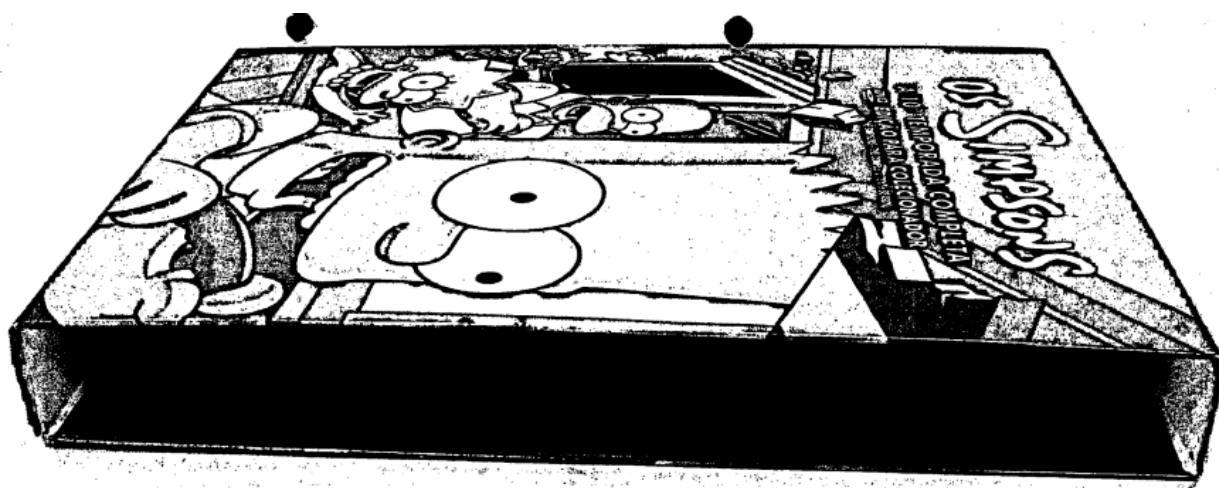
51. Assim, voto pela improcedência do recurso voluntário neste particular.

(VI) PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS VS. INDUSTRIALIZAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO FISCAL ADOTADA

(VI.A) ISS E IPI: MATERIALIDADE E INCIDÊNCIA CONCOMITANTE

52. Depreende-se dos autos que a contribuinte recorrente tem por objeto social a consecução de artes gráficas em geral, de maneira que desenvolve e produz impressos personalizados, conforme encomendados pelos seus clientes e, em especial, álbuns, envelopes, caixas, berços, box, capas CD/DVD, digipacks, embalagens, luvas, blocos, fichas, formulários, papel-carta, questionários, risque-rabisque e pastas, conforme se recorta dos documentos fornecidos à fiscalização durante o procedimento fiscal.

53. Exemplo de luva desenvolvida pela contribuinte:

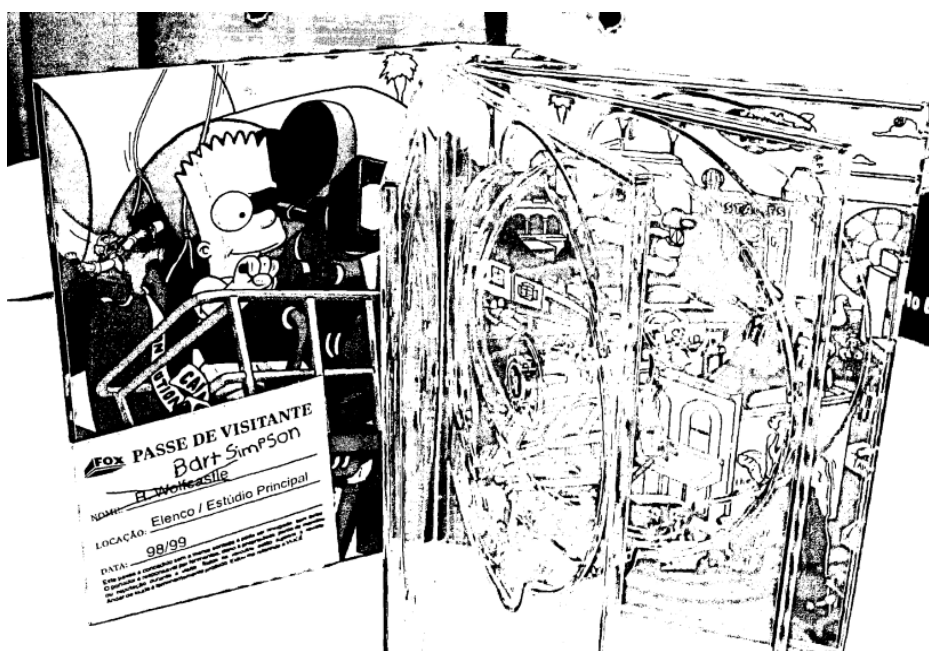


54. Exemplos de “digipacks” produzido pela contribuinte:



Processo nº 13896.002795/2010-85
Acórdão n.º 3401-003.806

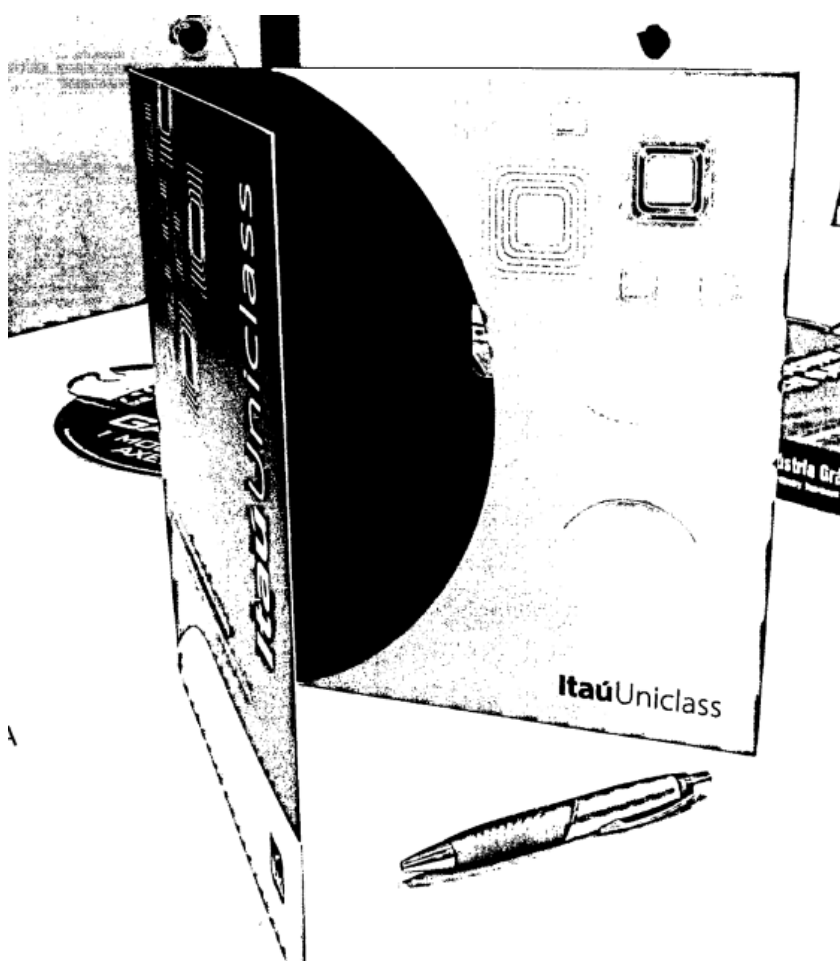
S3-C4T1
Fl. 1.538



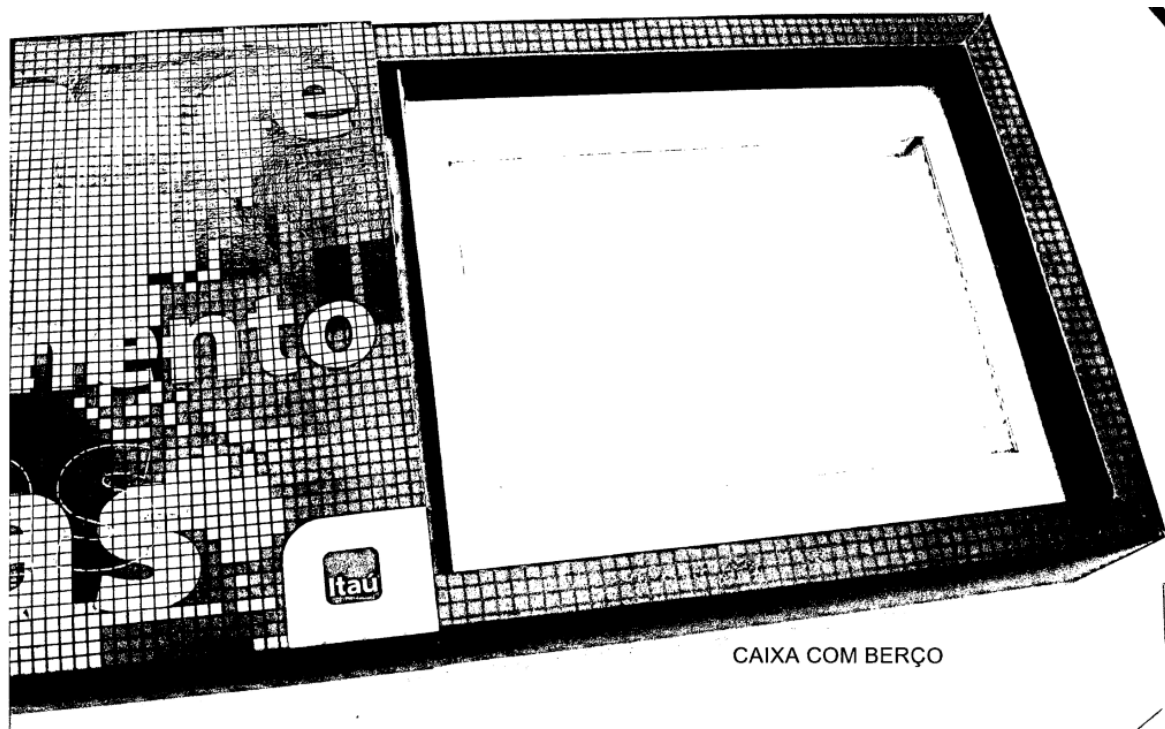
55. Exemplo de “box” desenvolvido pela contribuinte:



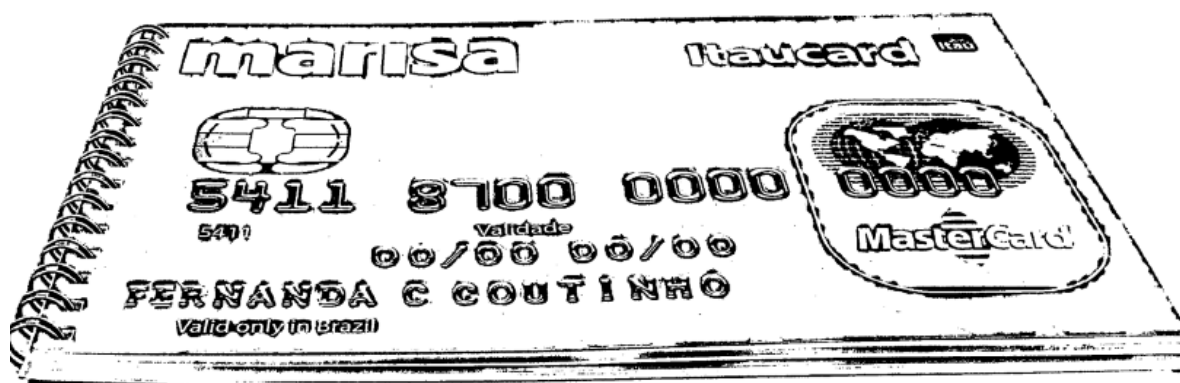
56. Exemplo de pasta desenvolvida pela contribuinte:



57. Exemplo de caixa com berço desenvolvida pela contribuinte:



58. Exemplo de bloco de anotações desenvolvido pela contribuinte:



59. Segundo a recorrente, tais produtos são desenvolvidos sob encomenda e com observância das especificações determinadas pela encomendante para uso exclusivo, representando, assim, prestação de serviços de composição gráfica: trata-se de serviço (impressos personalizados) sujeito à incidência do ISS, em conformidade com os itens 13.05 e 14.08 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03.

60. Observa-se que, de fato, os impressos produzidos pela recorrente são personalizados para o uso do cliente, não se destinando à posterior comercialização, mas ora integrados a outros produtos, como no caso do “*digipacks*”, da luva, do “*box*”, e da capa CD/DVD, ora utilizados pelo encomendante para uso próprio, na condição de consumidor final, como no caso dos álbuns, envelopes, caixas, berços, blocos, fichas, formulários, papel carta, questionários, risque-rabisque e pastas.

61. Necessário se tomar em conta que o ISS, instituído pela Emenda Constitucional nº 18/1965 à Constituição de 1946 não se tratava “(...) *de tributo substancialmente novo, uma vez que guardava grande semelhança com o antigo Imposto de Indústria e Profissões, extinto pela mesma reforma*”,¹ como recorda Alcides Jorge Costa, entrando em vigor conjuntamente com o Código Tributário Nacional, que logo se mostrou insuficiente para resolver os conflitos com o IPI e, em especial, com o ICMS, o que levaria o Ato Complementar nº 34/1967 a criar as chamadas “operações mistas”, regra que tampouco foi capaz de dar conta dos conflitos resultantes da tripartição da imposição sobre o consumo. Em 1968, o Decreto-Lei nº 406/1968 buscou dar novo tratamento ao ISS, vindo revelar longa perenidade no ordenamento, com uma lista contendo 29 itens, ampliada no ano seguinte pelo Decreto-Lei nº 834/1969, que “*estabeleceu nova lista com sessenta e seis itens. O de nº 53 mencionava os seguintes serviços: ‘composição gráfica, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia’*”, lista que perdurou até 1987 com a edição da Lei Complementar nº 56/1987, acrescida posteriormente pela Lei Complementar nº 100/1999. O item 77 da nova lista substituiu “*fotolitografia*” por “*fotografia*”.² Em 2003, foi editada a Lei Complementar nº 116/2003, cujo item 13.03 mencionava os seguintes itens: “*composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia*”.

62. Assim, “(...) *em torno deste item desenvolveu-se longa disputa situada no campo limítrofe do ISS e do ICMS, ou seja, naquele campo confrontante, para usar a terminologia de José Nabantino Ramos*”.³ Assente-se, portanto, com o argumento declinado pelo Termo de Verificação Fiscal de que a Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça, editada em 15/04/1996, que consolida 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*” se volta a dirimir conflito de competência entre o ISS e o ICMS, nada resolvendo acerca da incidência do IPI, interpretação que decorre da tensão entre as expressões “*prestação de serviço*” e “*fornecimento de mercadorias*”, bem como da simples leitura dos precedentes que motivaram a edição da súmula. A questão, no entanto, projeta seu vulto sobre a matéria em debate, pois, como ponderou Alcides Jorge Costa em artigo de 1987 no contexto da edição da Lei Complementar nº 56, a estrutura federativa demanda receita em contrapartida a seus encargos, de modo a ser “(...) *tradição, entre nós, que União, Estados e Municípios tenham, cada qual, suas próprias fontes de receita*”⁴, o que foi lido por Ricardo Mariz de Oliveira como uma sensibilidade política ao fato de que “(...)

¹ COSTA, Alcides Jorge. Estudos sobre IPI, ICMS e ISS. São Paulo: Editora Dialética, 2009, p. 94.

² *Idem*, pp. 94-95.

³ *Ibidem*.

⁴ COSTA, Alcides Jorge. “*Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro*”, In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, e COSTA, Sérgio de Freitas. Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa. São Paulo: IBDT, 2017, p. 368.

*determinadas providências jamais passariam pela Assembléia Constituinte, por mais recomendáveis que fossem"*⁵.

*"É o que se deu com a não unificação do IPI e do ICM, bem como possivelmente do ISS, a despeito de que tal medida teria sido salutar para a simplificação da tributação e para a diminuição dos custos de fiscalização e de cumprimento das obrigações acessórias, problema este que se tornou crítico em nosso país. Restou, a este propósito, apenas a eliminação dos impostos únicos que existiam até então, com a transferência da sua oneração tributária para o ICMS, ao qual também foram agregados determinados tipos de serviço"*⁶ - (seleção e grifos nossos).

63. Observe-se, contudo, que, 13/04/2011, o plenário do Supremo Tribunal Federal suspendeu a eficácia do item 13.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4413, ajuizada pela Associação Brasileira de Embalagens (ABRE), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4389, ajuizada pela Confederação Nacional das Indústrias (CNI), de modo a consignar que o trabalho gráfico na fabricação e circulação de embalagens deve ser entendido como materialidade do ICMS, e não do ISS, o que levou o Superior Tribunal de Justiça a alterar o seu entendimento consolidado a partir do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.310.728/SP, ocorrido em 02/06/2016. Assim, base no comportamento jurisprudencial das cortes julgadoras, foi editada a Lei Complementar nº 157, de 29/12/2016 que alterou a redação do item 13.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 para:

13.05 – *Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS.*

(...) **14.08** – *Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.*

64. Assim, a Lei Complementar nº 157/2016, em atendimento ao quanto preceituado pelo art. 146 da Constituição de 1988, dispôs sobre o conflito de competência,

⁵ OLIVEIRA. Ricardo Mariz de. "Comentários de Ricardo Mariz de Oliveira", In: OLIVEIRA. Ricardo Mariz de, e COSTA, Sérgio de Freitas. Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa. São Paulo: IBDT, 2017, p. 376.

⁶ *Ibidem*.

ainda que ao custo de sacrificar receitas municipais, conforme análise precisa de Alberto Macedo:

“A recente Lei Complementar 157, sancionada em 29 de dezembro de 2016, trouxe algumas novidades importantes para as normas gerais do ISS e para o repasse da cota-parte do ICMS pertencente aos municípios (doravante denominada cota-parte do ICMS).

*Podemos sintetizá-las em três tópicos: (i) dispositivos antiguerra fiscal; (ii) nova forma de repasse da cota-parte do ICMS relativo às mercadorias saídas dos centros de distribuição de grandes magazines e empresas de venda de eletroeletrônicos; e (iii) **aprimoramento e atualização da lista de serviços tributáveis pelo ISS**.*

*(...) E finalmente, **a nova redação dada ao subitem 13.05** (antes: “Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia”; **agora:** “Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS”) **atendeu a um clamor antigo do setor econômico das gráficas.***

Em que pese ter afetado a arrecadação dos municípios, pelo menos é a técnica correta — ou seja, por lei complementar — de se desonerar de ISS serviços prestados no meio da cadeia produtiva (sobre bens sujeitos a posterior industrialização ou comercialização), e não como foi feito com a infeliz, data maxima venia, interpretação econômica insculpida na decisão do STF na ADI-MC 4.389, que entendeu que, em que pese haver prestações de serviço para industriais e comerciantes, sobre bens sujeitos a posterior industrialização ou comercialização, não pode incidir ISS porque onerará a cadeia produtiva, como se o ISS previsto na Constituição fosse um imposto sobre serviços no varejo, com uma materialidade constitucional do tipo “prestação de serviços de qualquer natureza, desde que prestados a usuário final”. Tal interpretação equivocada tem inclusive contaminado decisões dos tribunais sobre serviços prestados a industriais previstos no subitem 14.05 da lista, que não deixam de ser serviços (inclusive o item correspondente da lista — item 14 — se denomina “Serviços relativos a bens de terceiros”), à luz do disposto no art.156, III, da Constituição.

Enfim, depois de 13 anos, os municípios finalmente conseguem efetivar aprimoramentos nas normas gerais do ISS, o único imposto previsto constitucionalmente cujo exercício da competência tributária demanda a intermediação de uma lei complementar, o que dificulta por demais sua atualização, mas por outro lado, confere a adequada segurança jurídica,

dado que tributado por mais de 5 mil entes tributantes no país”⁷ – (seleção e grifos nossos).

65. Desta feita, a interpretação vigente na Receita Federal é no sentido da possibilidade da incidência concomitante de IPI e de ISS sobre serviços gráficos, em conformidade com a Solução de Consulta Cosit nº 68/2013, que os considera como atividade industrial, fazendo a importante ressalva: exceto se for realizada por encomenda direta do consumidor ou usuário com preponderância do trabalho profissional:

“Regra geral, a atividade gráfica para fins de incidência do IPI é considerada uma operação de transformação, ou seja, industrial e, como tal, é tributada pelo Anexo II da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Caso ela seja sujeita, simultaneamente, à incidência do IPI e do ISS (o chamado serviço de industrialização), suas receitas deverão ser tributadas pelo referido Anexo II, com os ajustes previstos no art. 18, § 5º-G, e art. 79-D, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Quando a atividade gráfica for realizada por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, com preponderância do trabalho profissional, constitui prestação de serviços sem operação de industrialização e, nesse caso, será tributada pelo Anexo III da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, §§ 5º, 5º-F e 5º-G, art. 79-D; Decreto nº 7.212, de 2010 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados) art. 4º, I, art. 5º, V, art. 7º, II” – (seleção e grifos nossos).

66. O critério da preponderância, diga-se, não passou incólume à crítica da doutrina, conforme excerto abaixo, anterior à própria Solução de Consulta em referência, de lavra de Alcides Jorge Costa:

“O critério da preponderância foi certamente levado em conta pelo legislador ao elaborar a lista, mas não tem relevância na sua aplicação.

Se tivesse, haveria regresso à legislação anterior ao Decreto-Lei nº 406/1968, ou seja, os Atos Complementares nº 35 e 36 de 1967, que, para prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, mencionavam o

⁷ MACEDO, Alberto. "LC 157/2016 efetiva aprimoramentos nas normas gerais do ISS", In: Revista Consultor Jurídico, 18 de janeiro de 2017, disponível em <<http://www.conjur.com.br/2017-jan-18/alberto-macedo-lc-1572016-efetiva-aprimoramentos-normas-iss>>, último acesso em 01/03/2017.

serviço como objeto essencial e fixavam critério quantitativo para definir a essencialidade, ou seja, a preponderância.

Este critério, como foi dito, informou o legislador. Entretanto, com ou sem preponderância, tributáveis são os serviços mencionados na lista, em cuja aplicação este critério fica irrelevante”⁸ – (seleção nossa).

67. Em 06/09/2013, foi editado o Parecer Normativo nº 18/2013, segundo o qual a incidência do ISS não exclui a do IPI, caso tais serviços se caracterizem como operações de industrialização:

“3. A problemática ora enfrentada teve origem durante a vigência do art. 8º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Referido artigo, revogado expressamente pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, trazia o seguinte conteúdo:

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.

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias. (sem destaques no original)

4. Questionava-se se o comando do § 1º do art. 8º supracitado afastaria a incidência do IPI nas operações de industrialização quando essas se identificassem com os serviços constantes da lista anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 1968.

5. Primeiramente, vale lembrar que referido Decreto-Lei, conforme sua ementa, “estabelece normas gerais de direito financeiro aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza”. Restrito, pois, ao antigo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) e ao ISS.

6. Nesse sentido, entende-se que os parágrafos transcritos tratavam especificamente sobre a definição de competência dos Estados e Municípios relativamente à cobrança do ICM e do ISS. Diante disto, somente se poderia admitir implicações daquela disposição em outras espécies de tributos, sobretudo federais, se essas constassem expressamente do texto legal.

7. Portanto, a locução constante do § 1º, “apenas ao imposto previsto neste artigo”, significava unicamente a não incidência do ICM relativamente aos serviços constantes da lista anexa ao Decreto-Lei, enquanto que a locução do § 2º, “ao imposto de circulação de mercadorias”, esclarecia a não sujeição ao ISS no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na referida lista.

8. Posteriormente, foi publicada a Lei Complementar nº 116, de 2003, que, em seu art. 1º, § 2º, abaixo reproduzido, pôs fim a qualquer dúvida porventura existente, uma vez que tornou expressa a intenção do legislador em afastar apenas a incidência do ICMS, imposto substituto do ICM, sobre os serviços mencionados em sua lista anexa:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. § 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. (sem destaque no original)

9. Logo, mesmo que uma operação esteja prevista na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, caso ela se enquadre em uma das modalidades de industrialização previstas no art. 4º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI, haverá incidência do IPI com relação a essa operação (RIPI/2010, art. 2º), observadas, ainda, as exclusões do conceito de industrialização constantes do art. 5º do RIPI/2010.

Conclusão

10. Diante do exposto, conclui-se que o fato de serviços constarem da lista anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, ou à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, é irrelevante para determinar a não incidência do IPI, caso tais serviços se caracterizem como operações de industrialização” – (seleção e grifos nossos).

⁸ *Idem*, p. 100.

68. Observe-se, ademais, que, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o que tem prevalecido é o entendimento segundo o qual a prestação de serviço de composição gráfica como a presente se sujeita unicamente ao ISS, não se submetendo ao ICMS ou ao IPI. Necessário se apontar, ainda, que, apesar de não haver aplicação direta da Súmula STJ nº 156, pelos motivos acima explicitados, a Corte Superior tem realizado, de maneira expressa, a sua aplicação analógica a estes casos.

69. Neste sentido, o acórdão no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.308.633-SP, publicado em 01/10/2013, de relatoria do Ministro Castro Meira, em que a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu, por unanimidade de votos:

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.

70. Transcreve-se, ainda, trecho do voto-vista da Ministra Eliana Calmon no recurso em referência:

“O entendimento doutrinário para verificação da incidência ou não, com exclusividade, do ISS, aplicando-se a súmula em análise, quando se tratar de operação mista é a preponderância da atividade, como por exemplo, em precedente da minha relatoria tive oportunidade de afirmar haver a incidência do ICMS sobre material de embalagem porque era ele o preponderante sobre o serviço gráfico, sendo preparados ambos pelo mesmo contribuinte. Confira-se o REsp nº 470.577/SP.

Entendo, diferentemente do que defende a Fazenda, que o mesmo raciocínio é aplicável ao IPI, inexistindo lei ou interpretação constitucional capaz de sustentar a tese da ora agravante.

Aliás, tanto é verdadeira a assertiva que o extinto TFR fez editar a Súmula 143 do teor seguinte:

“Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no artigo 8º, § 1º, do Decreto-lei 406/68 com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei 834/69,

estão sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI^m – (seleção e grifos nossos).

71. Assim, é possível se afirmar que, na dicção das cortes superiores judiciais, o ISS não incide naquelas operações de industrialização sob encomenda de bens e produtos que serão utilizados como insumos em processo de industrialização ou de circulação de mercadoria, e nestes casos deverá ser reconhecida a incidência do ICMS. Contudo, naqueles casos em que o produto for destinado para o uso da empresa encomendante (consumidora final), a competência é deslocada ao município, devendo incidir o ISS.

72. O que se compreende da leitura das peças, é que os produtos em análise, fruto da atividade gráfica, são vendidos com restrições que iluminam a atividade da contribuinte: a impressão acrescenta utilidade ao produto, como no caso das pastas personalizadas, mas não pode ser disponibilizada indiscriminadamente no mercado, o que a caracterizaria como item de produção em série. A atividade de impressão decorre de atendimento a necessidades específicas, feita sob encomenda de um cliente, não podendo ser vendido a terceiros. Há, portanto, a prevalência de um *facere* específico que aponta para a materialidade sujeita à competência tributária municipal, em conformidade com o inciso III do art. 156 da Constituição de 1988, o que exclui a competência da União. É zeloso o recurso da contribuinte ao colacionar um seriado de decisões administrativas de segunda instância neste sentido:

“IPI – INCIDÊNCIA – SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. Estando a operação incluída na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68, sobre ela ocorre a incidência, apenas, do ISS, com a exclusão, pois, da do IPI. Recurso ao qual se dá provimento.” (Acórdão n.º 202-15.233, 2º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso 119.197, DOU 15.04.2005 – grifos nossos)

“IPI – INCIDÊNCIA – Serviço de composição gráfica. Estando a operação incluída na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68, sobre ela ocorre a incidência, apenas, do ISS, com exclusão da do IPI. Recurso ao qual se dá provimento.” (Acórdão n.º 203-02.628, 2º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Recurso 98.495, DOU 15.04.1997 – grifos nossos)

“GRAVAÇÃO DE FITAS EM VIDEOCASSETE – Tal operação não se sujeita a recolhimento do IPI, posto que abrangida no campo de incidência do ISS, consoante o art. 8º, parágrafo 1º, do decreto-lei n.º 406, de 31/12/68, e a Lista de Serviços estabelecida pela Lei Complementar – itens 63 a 66. Recurso Provido.” (Acórdão n.º 203-01.730, de 22/09/94 – grifos nossos)

“VÍDEO TAPE – A gravação de vídeo tape por encomenda que não se destina à comercialização, não sofre incidência do IPI. Recurso Provido.” (Acórdão n.º 201.69.519, de 15/02/95 – grifos nossos)

“IPI – Gravação de fitas magnéticas. Serviço incluído na lista anexa ao DL n.º 834/69. Não está alcançada pelo Imposto sobre Produtos Industrializados. Recurso a que se dá provimento.” (Acórdão n.º 201-67.469, de 23/10/91 – grifos nossos)

73. Em percutiente estudo sobre o tema, Caio Augusto Takano preleciona que "(...) a rigidez constitucional possui como aspecto positivo a repartição de competências tributárias e, como aspecto negativo, a inibição dos demais entes federativos pela referida outorga",⁹ fenômeno que, ademais, José Souto Maior Borges reconheceria como uma dupla componencialidade da Constituição ao tratar do desenho da competência tributária.¹⁰ Assim, a partir da análise da jurisprudência sobre a matéria em análise, é possível se vislumbrar "(...) a utilização frequente de três critérios para classificar uma 'operação mista' como 'prestação de serviço' ou operação mercantil: (i) a aplicação do princípio da preponderância; (ii) a distinção entre atividade-meio e atividade-fim; (iii) a observância das balizas instituídas por Lei Complementar".¹¹

74. Nas palavras do agora saudoso professor Aires Barreto¹² (uma vez que recordar é uma forma de homenagear e de celebrar), devem ser extremadas as situações em que atividades são ações-meio, desenvolvidas como requisito ou condição para a produção de outra utilidade qualquer, daquelas situações em que essas mesmas ações ou atividades consistem no fim ou objeto: aquelas que, em si mesmas, isoladamente consideradas, refletem a utilidade colocada à disposição de outrem. No presente caso, a distinção é rica para iluminar as materialidades em disputa, pois a atividade industrial existe, mas é apenas um meio para se alcançar a prestação do serviço de artes gráficas, verdadeiro desígnio, objetivo ou desiderato da relação contratual, sendo o ISS o tributo sobre o consumo aplicável à espécie.

*"(...) nas obrigações ad dandum ou ad tradendum a prestação consiste em entregar alguma coisa (dar), enquanto as in faciendo referem-se a ato ou serviço a cargo do devedor (prestador) (...) o reconhecimento do regime jurídico tributário a que se subordinam certos fatos exige se perquiram - com a profundidade requerida - a natureza e, sobretudo, o objeto do contrato em consequência do qual se produziram os fatos considerados (...). Não pode a lei, e muito menos o ato administrativo, **transmudar a atividade-meio em serviço-fim**. Só cabe o imposto estadual (...) quando a comunicação, o transporte interestadual ou municipal constituírem o objeto do contrato (a atividade-fim) (...) somente podem ser tomadas, para sujeição ao ISS (e ao ICMS) as atividades entendidas como um fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. No caso específico do ISS, pode decompor um serviço (...) nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de constituir-se em descon sideração à hipótese de incidência desse imposto (...). **Dai ser imperativo distinguir, dentre as atividades (...), qual a que se qualifica como serviço, e qual a que configura***

⁹ TAKANO, Caio Augusto. "Conflitos de competência tributária entre o ISS e o ICMS: a tributação das 'operações mistas' e a evolução da jurisprudência". In: Revista de Estudos Tributários nº 122. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 103-112.

¹⁰ BORGES, José Souto Maior. Lei complementar tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais/Educ, 1975.

¹¹ TAKANO, Caio Augusto. *Op. Cit. Ibidem*.

¹² BARRETO, Aires F. Curso de Direito Tributário Municipal. São Paulo: Saraiva, 2ª edição, 2012. p. 375.

simples atividade-meio ou condição para a prestação do serviço¹³ – (seleção e grifos nossos).

75. Tal posição seria reafirmada, mais de quinze anos depois, por Aires Barreto em artigo de 2012:

“Em sendo tarefas meio, acessórias, indispensáveis para a consecução da atividade de extração e exploração de petróleo, não podem ser consideradas isoladamente, para fins de incidência de imposto. Constitui erroria jurídica pretender desmembrar as inúmeras atividades meio necessárias à consecução da atividade econômica fim, como se fossem “serviços” (...) É despropositado, assim, ver “serviços tributáveis” nessas atividades meio executadas por essas empresas, para si mesmas, em prol dos seus negócios. É descabido pressupor que sejam serviços, em sentido técnico (...). Em resumo, toda e qualquer exigência de ISS calculada sobre atividades meio será nula, porque esse imposto somente incide sobre atividades econômicas, configuradoras de serviços, isto é, desenvolvidas para terceiros, como um fim em si mesmas, mediante remuneração”¹⁴ – (seleção e grifos nossos).

76. O raciocínio deve ser considerado da mesma forma em seu sentido oposto: quando o serviço se consubstanciar como a atividade-fim, a competência será a do Município para realizar a cobrança do ISS. No entanto, neste caso, a indústria existe: mas é o meio para que se alcance o objeto do contrato: prestação de serviços gráficos. Esta submissão do aplicador à materialidade de cada tributo é corolário da delimitação constitucional de competências tributárias.

77. Na repartição da tributação sobre o consumo, no caso de serviço (fim) a incidência é do ISS, e não do IPI. Fosse de outro modo, toda vez em que houvesse IPI necessariamente haveria a incidência do ISS, pois a atividade industrial (fim) entranha um seriado de serviços (meio). A bem da verdade, a industrialização é uma espécie de serviço e, logo, tais tributos seriam absolutamente indissociáveis: na presença de um, o outro, dissolvendo-se, assim, as duas materialidades em apenas uma, siamesa. Este não foi o desígnio do constituinte ou do legislador, evidentemente, e, neste sentido, a salutar recordação do Ministro Eros Roberto Grau de que “(...) *toda atividade de dar consubstancia também um fazer, e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar*”¹⁵. Assente no sentido da

¹³ BARRETO, Aires F. "ISS: atividade-meio e serviço-fim". In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 5. São Paulo: Editora Dialética, fevereiro de 1996, pp. 72 a 97.

¹⁴ BARRETO, Aires F. "ISS: Não incidência sobre atividades desenvolvidas em águas marítimas". In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 200. São Paulo: Editora Dialética, maio de 2012, pp. 7 a 23.

¹⁵ Supremo Tribunal Federal - Recurso Extraordinário nº 592.905/SC, de relatoria do Ministro Eros Grau, voto proferido em 02/12/2009.

complexidade no cotejo entre as materialidades envolvidas na imposição sobre o consumo, o seguinte excerto de artigo de lavra de Eduardo Domingos Botallo:

"Em rigor, o IPI e o ICMS distinguem-se tão-somente pelo fato de o primeiro pressupor uma operação de industrialização, da qual resultará a mercadoria, a ser posta em comércio. Como se vê, a materialidade do IPI é mais complexa porque envolve, além da prestação de dar, um prévio fazer, ou seja, um industrializar produtos (...). A par disso, a similitude dos dois tributos, vem explicitamente reconhecida na Constituição Federal quando, em seu art. 155, § 2º, XI estabelece que o ICMS não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do IPI 'quando a operação realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou comercialização, configurar fato gerador dos dois impostos'. Em suma, embora ontologicamente as expressões 'produto industrializado' e 'industrialização' aplicam-se a outros tributos e, de modo muito peculiar, ao ICMS. Pelos pontos em comum que os dois tributos possuem, nada justifica sustentar a existência de conceitos díspares pra estas expressões, ao menos no campo tributário"¹⁶ - (seleção e grifos nossos).

78. Assim, basta a substituição de “serviço” por “produto industrializado” no seguinte excerto para que se perceba a necessidade de adstrição à materialidade de cada tributo como condição *sine qua non* para que se afirme a sua incidência jurídica:

“A análise sistemática da Constituição leva à conclusão de que o conceito constitucional de serviço tributável, por via de impostos, não coincide com o emergente da acepção comum, ordinária, desse vocábulo. Sempre lembramos ter sido A. A. Becker - apoiado em Pontes de Miranda - quem, visando a extrair conseqüências no campo do direito tributário, demonstrou que a norma jurídica como que “deturpa” ou “deforma” os fatos, do mundo, ao erigi-los em fatos jurídicos (v. “Teoria Geral do Direito Tributário”, 2 ed., p. 78). É para delimitar e circunscrever - num contexto rígido - o campo de competência, relativamente a serviços, que a Constituição utiliza, expressamente, esse vocábulo. Pressupõe, portanto, um conceito de certos fatos que poderão ser adotados como hipótese de incidência, pelo legislador ordinário. Este poderá usar total ou parcialmente a competência recebida. Não poderá, porém, ultrapassá-la. Quer dizer: o legislar, não pode ir além dos lindes do conceito constitucional de serviço”¹⁷ – (seleção nossa).

¹⁶ BOTALLO, Eduardo Domingos. "Conceito constitucional e limites da tributação pelo IPI". In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Tributação e desenvolvimento - homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Editora Quartier Latin, selo Direito GV - Coleção "Tributação & Desenvolvimento", 2011, pp. 175-176.

¹⁷ BARRETO, Aires F. "ICMS e ISS - estremação da incidência". In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 71. São Paulo: Editora Dialética, agosto de 2001, pp. 7 a 18.

79. Tais afirmações foram ecoadas pela obra de José Roberto Vieira nos seguintes termos:

"Deveras, admita-se, com a melhor doutrina, que "Não é possível, porque ilegal e inconstitucional, pretender tributar atividades-meio, separando-as do fim perseguido, para considerá-las... isoladamente..." (AIRES F. BARRETO); uma vez que "**A prestação de serviço tributável pelo ISS é, pois... aquela em que o esforço do prestador realiza a prestação-fim, que está no centro da relação contratual**" (grifamos – MARCELO CARON BAPTISTA). Ilustrativo é o exemplo de que lançam mão os defensores dessa doutrina: o ISS pode alcançar a produção de um parecer jurídico de um advogado (atividade-fim), nunca, apartadamente, os serviços de digitação, impressão etc (atividades-meio), passos intermediários, anteriores e preparatórios, em relação à prestação-fim, objetivo do contrato celebrado entre o advogado e seu cliente. Muito diversa, contudo, é a situação em tela, na qual a atividade considerada "atividade-meio" é objeto de um contrato celebrado entre o encomendante e o encomendado, completamente separado daquele que será, mais tarde, firmado entre o encomendante e o futuro adquirente dos bens. Nesse caso, a atividade chamada "**atividade-meio**" é **objeto de um contrato independente**, de um negócio jurídico autônomo, absolutamente autárquico, **o quê, por óbvio, desqualifica-a como atividade-meio, caracterizando-a, isso sim, como prestação-fim**, passível, sob esse ponto de vista, de sujeição ao ISS!

Não é esse, ainda, todavia, o maior lapso dessa corrente interpretativa, que, com o olhar voltado tão-somente para as disposições da lei complementar – aqui o excesso da supervalorização dessa lei – esquece que a sua aptidão para iluminar os conflitos é de caráter adiáforo e secundário, só ganhando espaço após a tentativa infrutífera de solução pelo critério de preponderância das obrigações de dar ou de fazer, juízo cuja primazia e predomínio decorre de sua origem estritamente constitucional. Ora, **esse caminho interpretativo, deslumbrado pela lei complementar, simplesmente olvida o critério maior, pondo de lado, ironicamente, a própria Lei Suprema!**

Estamos a considerar, frise-se, atividades de acondicionamento (ou reacondicionamento), de restauração (ou recondicionamento) e de beneficiamento, todas hipóteses que já apreciamos (item 5, atrás), para identificar, a despeito das atrevidas disposições regulamentares, a zona de incerteza em que habita o último caso (beneficiamento) e a pacífica prestação de serviços consubstanciada nos dois primeiros (acondicionamento e restauração); hipóteses em que os bens poderão ser obtidos no curso das atividades usuais do encomendado, advindo da sua linha normal de produção, como **bens genéricos e fungíveis, caracterizando a supremacia da obrigação de dar** (parcela dos casos de beneficiamento); ou hipóteses em que os bens obtidos

poderão ser **peculiares, específicos e infungíveis, assinalando a supremacia da obrigação de fazer** (casos de acondicionamento e restauração, e parcela dos casos de beneficiamento). Por isso é que, há já duas décadas, concluímos:

*...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***¹⁸ - (seleção nossa, grifos do original).

80. Com base em tais argumentos, os serviços gráficos personalizados passíveis de tributação pelo ISS não devem sofrer a incidência de IPI. Em outras palavras, toda e qualquer exigência de IPI calculada sobre atividades meio será nula.

81. Deve, portanto, a tributação sobre o consumo obedecer estritamente à delimitação da competência tributária que, ao afirmar um imposto, infirma os outros dois. Na repetida e correta asserção de Geraldo Ataliba, "(...) *onde cabe ISS, não cabe ICMS; onde cabe ICMS, não cabe ISS; onde cabe ISS, não cabe IPI, onde cabe IPI, não cabe ISS. Isso é radical na Constituição. Não podemos ter deficiências para aplicar esse radicalíssimo critério aos casos concretos*".¹⁹ Neste sentido, preleciona Paulo Ayres Barreto:

*"A Constituição Federal de 1988 pode ser definida como uma verdadeira Carta de competências. O legislador repartiu, de forma minudente, as competências impositivas dos entes tributantes. Vale dizer, definiu o espectro de atuação legiferante em matéria tributária (...). Definida a competência pelo legislador constituinte, tem o legislador infraconstitucional a faculdade de exercitá-la"*²⁰ - (seleção e grifos nossos).

82. Observe-se que o modelo de partilha das competências não é uma condição para o estabelecimento de um sistema federal, tendo sido uma opção político-administrativa do constituinte de 1988, mas, uma vez adotado, imprescindível passa a ser a sua estrita observância pelo aplicador da norma. Assim, exceto no caso da iminência ou efetiva guerra externa, "(...) *ficará reservado a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um*

¹⁸ VIEIRA, José Roberto. "O papel da lei complementar no estabelecimento das fronteiras - IPI x ISS: óculos para macacos".

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. "Conflitos entre ICM, ISS e IPI", In: Revista de Direito Tributário nº 7/8 (Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial, e Instituto Brasileiro de Estudos Tributários), São Paulo: Revista dos Tribunais, jan. a jun. de 1979, pp. 105-131.

²⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Editora Noeses, 2006, p. 30.

campo de competência, sem sobreposição",²¹ o que milita em profundo despreço à concepção da materialidade concomitante defendida pelo Parecer Normativo nº 18/2013, infensa à arquitetura de repartição desenhada pelo constituinte, conforme análise de José Maria Arruda de Andrade:

"(...) a questão que mais interessa aqui (...) diz respeito à característica da CF de prescrever regras de competência de forma detalhada. Essa referências aos fatos que podem ser tributados ou não (e por quem), em termos analíticos, ao se manifestarem na forma de regras (...) não poderia ser alterada ou afastada por princípios jurídicos (como o da solidariedade ou da seguridade social, previsto no art. 195) (...). Por fim (...), a própria questão do pacto federativo (...). Trata-se, aqui, da constatação de que os fatos tributados por um ente federado não podem sê-lo por outro, daí a ideia de um sistema de conceitos mínimos. Assim, a conjugação de todos esses fatores (regras de competência, sistema rígido, princípios garantidores e sistema federativo) torna a CF brasileira uma Constituição única" - (seleção e grifos nossos).

83. Neste sentido, ademais, a posição do órgão de cúpula deste Conselho.

84. No **Acórdão CSRF nº 9303-004.394**, de relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, proferido em sessão de **09/11/2016**, **por unanimidade de votos**, decidiu-se nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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

Em respeito ao Princípio da Eficácia Vinculante dos Precedentes, emanado explicitamente pelo Novo Código de Processo Civil, cabe no processo administrativo, quando houver similitude fática dos casos tratados e jurisprudência pacificada, a observância dos precedentes jurisprudenciais fluidos (sic) pelos Tribunais, conforme arts. 15, 926 e 927 da Lei 13.105/15. Ressurgindo à competência tributária trazida pela Constituição Federal, quando se tratar de atividades relacionadas aos serviços gráficos personalizados passíveis de tributação pelo ISS, é de se afastar a incidência de IPI, conforme inteligência promovida pelo art. art. 1º, § 2º, da LC 116/03.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 7ª edição, 2017, pp. 266-267.

85. Discordarmos da existência de um suposto “princípio da eficácia vinculante dos precedentes jurisprudenciais”, de conteúdo contramajoritário e que milita em desapeço de “(...) *uma das bases imprescindíveis na realização de uma certa concepção do Estado e do Direito*”²² que tem na intencionalidade normativa das funções estatais o fundamento da separação dos poderes que não pode ser perdido como um sopro ideológico, mas, antes, como uma categoria institucional bem demarcada. Não há, portanto, de se assentir com o precedente em geral como preceito genérico a ser seguido, fonte formal e engastada da decisão, mas, antes, como matéria-prima viva na forja do amadurecimento dos conceitos segundo o entendimento das instituições, o que apenas reafirma a necessidade de separação para que este diálogo continue a existir, sob pena de se fomentar uma estrutura monológica de Estado dotada do poder de dizer o direito.

86. Assim, os arts. 926 e 927 do Código de Processo Civil de 2016 preceituam *regras específicas e pontuais* no sentido da uniformidade do comportamento das instituições jurisdicionais. Contudo, a uniformização não é o fim ensimesmado do preceptivo, mas, antes, prover os ideários de estabilidade, integridade e coerência e, neste sentido maiúsculo, de segurança jurídica, é possível se cogitar que “(...) *ao objetivo da mera uniformidade da jurisprudência deve substituir-se o objetivo da unidade do direito – ou, se quisermos, aquela ‘uniformidade’ deverá passar a entender-se de modo a ver-se nela a manifestação jurisprudencial desta unidade e para cumprimento da sua específica perspectiva normativo-intencional*”:²³ antes um farol a ser seguido do que uma camisa de força para o aplicador. Passa-se, assim, à análise não de um equivocado “princípio da eficácia dos precedentes jurisprudenciais”, que deve ser desde logo censurado, vergastado e abandonado, mas de regras pontuais de uniformização de *casos* que deram conta da matéria, rumo a uma postura integrativa e de unicidade do ordenamento.

87. Necessário, para tal tarefa, ter-se em conta que a remansosa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça afasta a incidência do IPI, como nos AgRg no AREsp 213.594/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell, AgRg no Resp nº 816.632, ministro Humberto Martins, AgRg no REsp 966.184/RJ, ministro Herman Benjamin, AgRg no Resp nº 1.369.577, ministro Herman Benjamin, e AgRg no Resp nº 1.308.633, ministro Castro Meira.

88. Transcreve-se, abaixo, por todos, a ementa do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.369.577/RJ, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, publicado em 06/03/2014, que decidiu, por unanimidade de votos, nos seguintes termos:

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).

²² NEVES, A. Castanheira. O instituto dos ‘assentos’ e a função jurídica dos supremos tribunais. Coimbra: Coimbra Editora, 1ª edição (Reimpressão), 2014, pp. 14 e 15.

²³ *Idem*, p. 656.

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.

89. Neste sentido, a declaração de voto do Conselheiro Júlio César Alves Ramos ao afastar a incidência do IPI no caso analisado no **Acórdão CSRF nº 9303-004.394**, cuja ementa se encontra transcrita mais acima:

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

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

90. Assim, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste particular, restando, portanto, prejudicado o argumento concernente à classificação fiscal promovida pela autoridade fiscal.

(VI.B) CLASSIFICAÇÃO FISCAL

91. Caso o entendimento do colegiado venha a suplantar o racional do presente voto no item precedente, há de se enfrentar a questão atinente à classificação fiscal das mercadorias.

92. Insurge-se, neste passo, a recorrente, contra a classificação realizada pela autoridade fiscal. Observa-se que, desde o momento do fornecimento de informações durante o procedimento fiscal que culminou com a lavratura do auto de infração ora combalido, argumentou o sujeito passivo não realizar o destaque do IPI por entender, assim

como o presente voto, que seus produtos seriam tributados exclusivamente pelo ISS, e que a classificação correta para a sua grande maioria seria aquela descrita pelo Código NCM nº 4911.10.90, uma vez que não possuiriam posição específica na 49.11:

CAPÍTULO 49	
LIVROS, JORNAIS, GRAVURAS E OUTROS PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS GRÁFICAS; TEXTOS MANUSCRITOS OU DATILOGRAFADOS, PLANOS E PLANTAS	
A posição 49.11 e suas subposições compreendem:	
Código	Descrição
49.11	OUTROS IMPRESSOS, INCLUÍDAS AS ESTAMPAS, GRAVURAS E FOTOGRAFIAS
4911.10	-Impressos publicitários, catálogos comerciais e semelhantes
4911.10.10	Contendo informações relativas ao funcionamento, manutenção, reparo ou utilização de máquinas, aparelhos, veículos e outras mercadorias de origem extrazona
4911.10.90	Outros
4911.9	-Outros
4911.91.00	--Estampas, gravuras e fotografias
	Ex 01 - Fotografias tiradas diretamente
4911.99.00	--Outros
	Ex 01 - Textos manuscritos ou datilografados, e suas cópias obtidas por meio de papel carbono ou fotocópia

93. A autoridade fiscal, por outro lado, entendeu que a classificação correta não encontra abrigo no Capítulo 49, como defende a contribuinte, mas no Capítulo 48, que contempla “*Papel e cartão; obras de pasta de celulose, de papel ou de cartão*”. Isto porque, da leitura dos títulos, compreende-se que a perspectiva sobre os produtos do Capítulo 48 é a matéria de que são constituídos e sua forma, enquanto que a do Capítulo 49 é, antes, a impressão que neles é realizada.

94. A contribuinte argumentou, contrariamente, que a nota explicativa nº 02 do Capítulo 49 dispõe que “(...) o termo impresso significa também reproduzido mediante duplicador, obtido por processo comandado por uma máquina automática para processamento de dados, por estampagem, fotografia, termocópia ou datilografia”, o que descreveria exatamente as atividades por ela desenvolvidas. Aduz, ainda, que, por se tratarem de impressos personalizados, os dizeres, ilustrações, estampas, gravuras e demais especificações possuem caráter principal relativamente à sua utilização, sujeitando-os ao Capítulo 49 da TIPI em decorrência da nota explicativa nº12 do Capítulo 48, que dispõe da seguinte forma:

“Com exclusão dos artefatos das posições 48.14 e 48.21, o papel, o cartão, a pasta (“ouate”) de celulose e as obras destas matérias, IMPRESSOS COM DIZERES OU ILUSTRAÇÕES QUE NÃO TENHAM CARÁTER ACESSÓRIO RELATIVAMENTE À SUA UTILIZAÇÃO ORIGINAL, INCLUEM-SE NO CAPÍTULO 49.”

95. A autoridade fiscal, por outro lado, fundamenta sua decisão, no Termo de Verificação Fiscal, no fato de que, nos produtos objeto de reclassificação, a impressão desempenha função acessória, secundária, enquanto que a "*razão de ser*" de tais impressos não é determinada pela matéria impressa ou ilustrada que contenham. A contribuinte, por outro lado, refuta tal premissa, pois a razão de ser de tais produtos é justamente a forma personalizada como eles são produzidas, razão única para seus clientes não comprarem itens em série disponíveis no mercado. Não obstante, segundo entendimento da contribuinte, a nota explicativa nº 05 do Capítulo 49 atrai a si a classificação dos produtos ao dispor nos seguintes termos:

"(...) ressalvadas as disposições da nota 3 deste Capítulo, a posição 49.01 não compreende as publicações consagradas essencialmente à publicidade (por exemplo, brochuras, prospectos, catálogos comerciais, anuários publicados por associações comerciais, propaganda turística). Essas publicações classificam-se na posição 49.11" – (seleção e grifos nossos).

96. No entanto, diferentemente da acusação fiscal, que realiza minucioso e elogioso trabalho de fundamentar a sua classificação item a item, conforme se depreende da leitura das *fls.* 1.558 e seguintes, a contribuinte realiza defesa genérica, voltando-se apenas à contestação do capítulo. A fundamentação cuidadosa da autoridade fiscal se encontra descrita nos seguintes itens do Termo de Verificação Fiscal: 4.3.1 - Envelopes - Classificação Fiscal 4817.10.00 (cf. NESH 4817.10- Envelopes); 4.3.2 - Caixas - Classificação Fiscal 4819.20.00 (cf. NESH sobre a subposição 4819.20); 4.3.3 - Berços - Classificação Fiscal 4819.50.00; 4.3.4 - Box - Classificação Fiscal 4819.50.00; 4.3.5 - Capas de CD/DVD - Classificação Fiscal 4819.50.00; 4.3.7 - Embalagens - Classificação Fiscal 4819.50.00; 4.3.8 - Luvas - Classificação Fiscal 4819.50.00; 4.3.9 - Blocos - Classificação Fiscal 4820.10.00; 4.3.10 - Fichas - Classificação Fiscal 4820.10.00; 4.3.11 - Formulários e Questionários - Classificação Fiscal 4820.10.00; 4.3.12 - Papel Carta - Classificação Fiscal 4820.10.00; 4.3.13 - Risque Rabisque - Classificação Fiscal 4820.10.00; 4.3.14 - Álbuns - Classificação Fiscal 4820.50.00; 4.3.15 - Pastas - Classificação Fiscal 4820.90.00, sumarizada, ademais, no item 4.316 na seguinte tabela:

Nº Ordem do Anexo X	Descrição Sumária	Class. Fiscal adotada pela Fiscalização
1 a 123	Envelopes	4817.10.00
124 a 129	Caixas	4819.20.00
130 a 139	Berços	4819.50.00
140 a 158	Box	
159 a 165	Capas CD/DVD	
166 a 232	Digipack	
233 a 236	Embalagens	
237 a 333	Luvas	
334 a 471	Blocos	4820.10.00
472 a 482	Fichas	
483 a 523	Formulários	
524 a 534	Papel Carta	
535 a 547	Questionários	
548	Risque Rabisque	
549 a 555	Álbuns	4820.50.00
556 a 646	Pastas	4820.90.00

97. O recurso voluntário interposto pela contribuinte devolve à cognição deste Conselho a classificação fiscal dos seguintes itens:

Descrição Sumária	Class. Fiscal adotada
Envelopes	4817.10.00
Caixas	4819.20.00
Berços	4819.50.00
Box	4819.50.00
Capas CD/DVD	4819.50.00
Digipack	4819.50.00
Embalagens	4819.50.00
Luvas	4819.50.00
Blocos	4820.10.00
Fichas	4820.10.00
Formulários	4820.10.00
Papel Carta	4820.10.00
Questionários	4820.10.00
Rabisque	4820.10.00
Álbuns	4820.50.00
Pastas	4820.90.00

98. Quanto à distinção entre os capítulos 48 e 49, a argumentação da autoridade fiscal tem por base a realização do seguinte *discrímen* tendo por base a acessoriedade da impressão:

“Em decorrência do exposto, constatamos que é disposição literal dos esclarecimentos da NESH acerca dos Capítulos 48 e 49 da NCM e suas posições e suposições, que o capítulo 49 abriga "os artefatos cuja razão de ser é determinada pela matéria impressa ou ilustrada que contenham". Ainda, as considerações gerais do referido capítulo informam que as obras

de papel "que apresentem impressões cuja função seja meramente secundária em relação à sua utilização (por exemplo, papéis para embalagem, artigos de papelaria), incluem-se no Capítulo 48". Nesse mesmo sentido, a nota explicativa 12 do capítulo 48, dispõe que o papel e suas obras, "impressos com dizeres ou ilustrações que não tenham caráter acessório relativamente à sua utilização original, incluem-se no Capítulo 49". Ainda, conforme a letra "h" acima, excluem -se da posição 49.11 os "produtos de papel impresso do Capítulo 48 nos quais a impressão de caracteres ou de estampas tenham apenas uma importância secundária relativamente ao seu emprego principal".

Desta forma, é meridiano que **no código NCM 4911.99.00, classificação residual da posição 49.11, enquadram-se os artigos que se caracterizam como "Outros Impressos", ou seja, o papel, o cartão, e as obras dessas matérias impressas, que não se classifiquem nas sBposições precedentes e nos quais a impressão realizada não desempenha função acessória, secundária, relativamente à sua utilização original. A impressão realizada nos artigos "Outros Impressos" determina a razão de ser desses artefatos. Os artigos nos quais a impressão desempenha função acessória classificam-se no capítulo 48 da NCM.**

Ora, nos produtos objeto de questionamento pela fiscalização, **alguns dos quais pela RGI 1 já se enquadram em classificações fiscais específicas do capítulo 48 da NCM, a impressão realizada desempenha função acessória, secundária, como se demonstrará detalhadamente no subitem 4.3 deste termo, sendo improcedente a classificação dos mesmos no capítulo 49** – (seleção e grifos nossos).

99. Neste sentido, o seguinte trecho da decisão recorrida:

*“A análise efetuada pela fiscalização (...) aponta que **em nenhum dos produtos relacionados a impressão é o elemento essencial**, sendo sua natureza definida pela matéria e pela forma que assumem após o processo de industrialização. **Os elementos neles impressos constituem, é claro, um elemento relevante do produto, porém não o suficiente para alterarem a sua essência**. Assim é que os envelopes continuam sendo envelopes antes ou após a impressão, assim como os diversos produtos para embalagem de CDs/DVDs (caixas, berços, box, capas CD/DVD, digipack, embalagens, luvas) e os blocos, fichas, papel carta, risque rabisque (semelhantes a blocos para anotações), álbuns e pastas, todos mantêm sua natureza com ou sem a impressão que é realizada.*

Os únicos que poderiam deixar alguma dúvida apenas com base nesse critério seriam os formulários e questionários, porém o teor da Nota Explicativa da posição 4820 presente nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH (IN nº 807, de 11/01/2008), em seguida parcialmente reproduzido, é suficiente para dirimir qualquer dúvida a respeito, pois cita explicitamente o caso dos formulários:

Alguns artigos da presente posição podem, frequentemente, ser revestidos de impressões ou de ilustrações, mesmo bastante importantes, e permanecem classificados na presente posição (e não no Capítulo 49) desde que as impressões e as ilustrações tenham um caráter acessório em relação a sua utilização inicial, como, por exemplo, as impressões que figuram nos formulários (destinados essencialmente a serem completados à mão ou à máquina) e nas agendas (destinadas essencialmente à escrita). (grifou-se)

Não obstante, a impugnante especificamente contesta a classificação dos álbuns apontando que, por suas características, deveriam ser classificados como álbuns de ilustrações para crianças, na posição 4903.00.00, considerando a Nota Explicativa nº 6 desse capítulo, além de também serem abrangidos pela imunidade objetiva, conforme a jurisprudência. Porém, não é essa a situação da classificação a ser adotada, pois os produtos são tipicamente álbuns para amostras ou para coleções, e não álbuns no sentido de livros de ilustrações.

Outro argumento específico da impugnante refere-se aos blocos consistentes de folhas de papel presas mediante a utilização de uma espiral metálica que, segundo ela, quando muito, se enquadrariam na subposição específica dos cadernos (4820.20.00). Tal também não procede, pois as posições são específicas, sendo os blocos de notas classificados na posição 4820.10.00 e os cadernos na posição 4820.20.00. Portanto, corretas todas as reclassificações efetuadas pela fiscalização” – (seleção e grifos nossos).

100. Observa-se, portanto, que o núcleo da discussão se encontra na distinção entre os capítulos 48 e 49, sendo o critério de *discrímen* adotado se tratar ou não o serviço gráfico de um meio (acessório para a atividade industrial) ou um fim (cujo meio é a atividade industrial). Em que pese a minuciosa fundamentação realizada pela autoridade fiscal, somos obrigados a assentir com a alegação da contribuinte, sob pena de incorrerem em contradição com as premissas com as quais nos comprometemos ao longo do presente voto.

101. De fato, entendemos que a atividade da contribuinte melhor se amolda à prestação de serviços de artes gráficas consistente no fornecimento de impressos personalizados, e este é o caráter principal. O cliente da contribuinte recorrente não busca os

seus serviços para adquirir um "*bloco de notas*" genérico, que poderia obter no mercado a um custo presumivelmente menor. O objetivo é justamente obter um bloco com seu logotipo, personalizado, e de acordo com as especificações que vier a fazer. O bloco de notas, neste caso, é objeto acessório de outra intenção: divulgação da marca, publicidade, relacionamento com o cliente etc.

102. Tal vetor argumentativo **não é suficiente para comprovar, sequer de longe, a correção da classificação fiscal adotada pela contribuinte**, pois, como se referiu anteriormente, as alegações são genéricas e não realizam o minucioso e encomioso trabalho realizado pela autoridade fiscal de verificar item a item as características do Sistema Harmonizado. Contudo, é suficiente para afastar a aplicação do Capítulo 48, pois, como bem percebeu a decisão recorrida, nele o objeto é a matéria de que os produtos são constituídos e sua forma, enquanto que, no caso do Capítulo 49, a preocupação do classificador é com a impressão realizada no produto:

“A controvérsia consiste em linhas gerais entre a classificação dos produtos no Capítulo 48 ou no Capítulo 49 da TIPI, cujos títulos são os seguintes:

Capítulo 48 - Papel e cartão; obras de pasta de celulose, de papel ou de cartão;

Capítulo 49 - Livros, jornais, gravuras e outros produtos das indústrias gráficas; textos manuscritos ou datilografados, planos e plantas

*Da simples leitura dos textos dos títulos, já se pode depreender que **a essência dos produtos do Capítulo 48 é a matéria de que são constituídos e sua forma**, enquanto que os do **Capítulo 49 tem por elemento essencial a impressão que neles é realizada**”* – (seleção e grifos nossos).

103. Assim, coerente com a argumentação expendida anteriormente, voto pela procedência do recurso voluntário neste particular.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, unicamente para afastar a cobrança de IPI, uma vez que a atividade da contribuinte recorrente representa prestação de serviços sujeita à tributação municipal pelo ISS e, caso vencido neste item, voto por afastar a classificação fiscal adotada pelo auto de infração.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Tiago Guerra Machado - Redator designado

Quanto à incidência do IPI nas operações promovidas pela Recorrente

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

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

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

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

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

Na verdade, a questão não é nova.

Enquanto discutia o conflito de competência entre o IPI e ICMS conjuntamente em relação ao ISS, José Eduardo Soares de Melo asseverava que:

“Por conseguinte, na CF/88, sendo distintas as materialidades do IPI e do ISS, deve se encontrar o núcleo e as notas características de cada um desses tributos, não sendo crível admitir-se que ambos tratem de simples atividades humanas, na elaboração de esforço pessoal, na inexistência ou não de

materiais (produtos), na preeminência ou de não de equipamentos para sua elaboração, massificação, padronização, etc.

Não se pode compreender, jamais, que as duas materialidades envolvam fundamentalmente um 'fazer', de maior ou menor intensidade, que – no caso do IPI – seria mais significativa e se traduziria num bem corporificado; e – no caso do ISS – atos decorrentes de menor desempenho material e nem sempre materializados.”²⁴

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

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

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

Isto porque, vejamos, não há qualquer dúvida que estamos tratando de um produto industrializado – não há protesto em relação a isso por parte da Recorrente – tal como preceitua o Código Tributário Nacional quando delineou os aspectos materiais da incidência do IPI²⁵; de modo que a única maneira de se afastar sua tributação é afastando qualquer resquício de “obrigação de dar” sobre a transação.

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

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

²⁴ In ICMS – Teoria e Prática, 10ª edição, 2008. Página 71.

²⁵ Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

- I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
- III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

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

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

Quanto à Reclassificação Fiscal realizada pela Autoridade Fazendária.

A reclassificação fiscal, na visão da maioria desse colegiado, acabou ter um papel consecutivo ao próprio entendimento de que estamos diante de um fornecimento de produtos industrializados.

No caso concreto, a Recorrente fornece – de forma personalizada – os seguintes itens: envelopes , caixas , berços , box , capas CD/DVD , digipack , embalagens , luvas , blocos , fichas , formulários , papel carta , questionários , rabisque , álbuns , pastas.

A autoridade fazendária entendeu que a classificação adequada dos materiais produzidos pela Recorrente estavam no grupo elencado do Capítulo 48, da TIPI (Papel e cartão; obras de pasta de celulose, de papel ou de cartão).

Enquanto a Recorrente pretendia que o seu respectivo enquadramento na TIPI fosse no Capítulo 49, que trata de Livros, jornais, gravuras e outros produtos das indústrias gráficas; textos manuscritos ou datilografados, planos e plantas.

Nessa linha, não merece reparo da decisão recorrida, que, em seu bojo, destaca:

Da simples leitura dos textos dos títulos, já se pode depreender que a essência dos produtos do Capítulo 48 é a matéria de que são constituídos e sua forma, enquanto que os do Capítulo 49 tem por elemento essencial a impressão que neles é realizada. A análise efetuada pela fiscalização, a qual aqui corroboramos, aponta que em nenhum dos produtos relacionados a impressão é o elemento essencial, sendo sua natureza definida pela matéria e pela forma que assumem após o processo de industrialização. Os elementos neles impressos constituem, é claro, um elemento relevante do produto, porém não o suficiente para alterarem a sua essência. Assim é que os envelopes continuam sendo envelopes antes ou após a impressão, assim como os diversos produtos para embalagem de CDs/DVDs (caixas , berços , box, capas CD/DVD, digipack, embalagens, luvas) e os blocos, fichas, papel carta, risque rabisque (semelhantes a blocos para anotações), álbuns e pastas, todos mantêm sua natureza com ou sem a impressão que é realizada. Os únicos que poderiam deixar alguma dúvida apenas com base nesse critério seriam os formulários e questionários, porém o teor da Nota

Explicativa da posição 4820 presente nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH (IN nº 807, de 11/01/2008), em seguida parcialmente reproduzido, é suficiente para dirimir qualquer dúvida a respeito, pois cita explicitamente o caso dos formulários:

Alguns artigos da presente posição podem, freqüentemente, ser revestidos de impressões ou de ilustrações, mesmo bastante importantes, e permanecem classificados na presente posição (e não no Capítulo 49) desde que as impressões e as ilustrações tenham um caráter acessório em relação a sua utilização inicial, como, por exemplo, as impressões que figuram nos formulários (destinados essencialmente a serem completados à mão ou à máquina) e nas agendas (destinadas essencialmente à escrita). (grifou-se)

Não obstante, a impugnante especificamente contesta a classificação dos álbuns apontando que, por suas características, deveriam ser classificados como álbuns de ilustrações para crianças, na posição 4903.00.00, considerando a Nota Explicativa nº 6 desse capítulo, além de também serem abrangidos pela imunidade objetiva, conforme a jurisprudência. Porém, não é essa a situação da classificação a ser adotada, pois os produtos são tipicamente álbuns para amostras ou para coleções, e não álbuns no sentido de livros de ilustrações.

Outro argumento específico da impugnante refere-se aos blocos consistentes de folhas de papel presas mediante a utilização de uma espiral metálica que, segundo ela, quando muito, se enquadrariam na subposição específica dos cadernos (4820.20.00). Tal também não procede, pois as posições são específicas, sendo os blocos de notas classificados na posição 4820.10.00 e os cadernos na posição 4820.20.00.

Diante disso, revela-se perfeitamente aderente às regras do Sistema Harmonizado, a metodologia utilizada pela autoridade fiscal para classificação das mercadorias fornecidas pela Recorrente, não merecendo qualquer reforma o lançamento de ofício nesse particular.

Tiago Guerra Machado - Redator Designado