



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

Processo nº 13896.720154/2013-59
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-001.641 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de maio de 2014
Matéria RESSARCIMENTO IPI
Recorrente VALID SOLUÇÕES E SERVIÇOS DE SEGURANÇA EM MEIOS DE PAGAMENTO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Tatiana Midori Migiyama e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto.

(assinado digitalmente)

Joel Miyazaki – Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/09/2014 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digital

mente em 25/09/2014 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 23/09/2014 por ANA CLARISSA MASUKO D

OS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 03/09/2014 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO

Impresso em 26/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

(assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Joel Miyazaki (Presidente), Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Mara Cristina Sifuentes, Tatiana Midori Migiyama e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Winderley Moraes Pereira e Daniel Mariz Gudiño.

Relatório

Refere-se o presente processo a auto de infração para a exigência de IPI incidente sobre serviços gráficos personalizados.

Transcreve-se a seguir, o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente de impugnação contra Auto de Infração (fls. 1011/1026), lavrado sobre o período em epígrafe, pela falta de lançamento e recolhimento do IPI que, segundo a fiscalização, incidiria sobre produtos classificados e onerados na TIPI nos Capítulos 48 e 85, enquanto o contribuinte os classificava em posição desonerada do IPI no Capítulo 49.

Regularmente cientificada do auto de infração, a empresa ingressou com a impugnação de fls. 1030/1051, acompanhada dos documentos de fls. 1052/1104, alegando basicamente que, quanto à classificação fiscal, a autoridade autuante errou na interpretação da nota 12 do Capítulo 48 da TIPI, pois, na medida os serviços gráficos executados sob encomenda atendem exclusivamente o encomendante, portanto, tal fato não poderia ser considerado como meramente acessório. Além disso, traz vários julgados para provar que os serviços gráficos personalizados estariam sujeitos exclusivamente à incidência do ISS.

Encerrou requerendo que todas notificações sejam entregues no escritório do advogado.

A Delegacia de Julgamento negou provimento à impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2009

IPI - SERVIÇOS GRÁFICOS - ISS

Os serviços de composição e impressão gráficas abrangidas no art. 8º, §1º, do Decreto-Lei 406/68, estão sujeitos à incidência do ISS municipal, mas também do IPI federal. A incidência do ISS não exclui a do IPI, desde que as operações realizadas se caracterizem dentre as modalidades de industrialização previstas no Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/2002).

A partir da vigência da CF/88, a Súmula STJ 156 serve tão somente para dirimir eventual conflito de competência entre municípios e estados, isto é, resolve conflitos acerca da incidência de ISS ou ICMS.

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

O fato de um serviço gráfico ter sido executado sob encomenda, ainda que personalizados, não é razão suficiente para excluí-los do Capítulo 48, conforme a Regra Geral de Interpretação nº 1 do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Na decisão recorrida, a operação efetuada pelo contribuinte se qualifica – serviços gráficos sob encomenda para formulários contínuos e bobinas- é industrialização, porquanto incluída no seu campo de abrangência, a teor do art. 4º do Decreto nº 4.544, de 2002 (Regulamento do IPI – RIPI/2002).

Apenas estaria excluído do campo de incidência do IPI nas hipóteses do inciso V do seu art. 5º, a qual estabelece que “o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional”.

O IPI não incide sobre a prestação de serviços e sim sobre a operação de industrialização, que se constitui como sendo um campo de incidência completamente diverso do primeiro, não havendo invasão de competência .

A Súmula 156 do STJ não se aplica, pois resultou de reiteradas decisões que entendiam incabível, por negativa de vigência ao §1º do art. 8º do Decreto-lei nº 406/68, a concomitante cobrança do então ICM e do ISS, pois em vista de que os precedentes que embasam a interpretação veiculada na mencionada súmula referem-se apenas ao conflito de competências no âmbito do ISS e ICM.

Destaca também a decisão recorrida que a própria empresa reconhece que os seus produtos são industrializados, haja vista que indicou a existência de saldo credor de IPI, decorrente da entrada de insumos, o que conflita com as alegações feitas na impugnação, no sentido de defender que a empresa executa apenas prestação de “serviços gráficos”. Isto porque a Lei nº 9.779, de 1999, em seu artigo 11, como a IN/SRF nº 33, de 1999, em momento algum autorizaram o crédito em relação às entradas de insumos aplicados na industrialização de produtos não-tributados pelo IPI, de maneira que não há de se cogitar da atuação do princípio da não-cumulatividade.

Assim, o IPI destacado nas notas fiscais de entrada de insumos deveria ser contabilizado como custo.

Em sede de recurso voluntário, a ora Recorrente alegou que:

i. atividades de que trata o auto de infração rechaçado deve ser feito no Capítulo 49 da NCM, o que acarretaria a aplicação da alíquota de 0% a título de IPI não no Capítulo 48, cujos subitens possuem alíquotas diversas;

ii. os artigos impressos objeto do lançamento são personalizados, atendendo a especificações dos encomendantes, o que foi inclusive asseverado pelo fiscal no MPF nº 08.1.28.00-2012-00053;

iii. emitiu notas fiscais relativas aos serviços gráficos personalizados, prestados sob encomenda para diversos clientes seus, utilizando-se da classificação fiscal de "Outros Impressos", constante do Capítulo 49 da NCM, para meros fins de cumprimento de obrigação acessória — de vez que, como já se pode intuir, a sua atividade objeto da fiscalização se sujeita ao ISS;

iv. os serviços prestados não podem ser considerados acessórios aos meios físicos em que são gravados, pois os encomendantes são movidos, na sua aquisição, por ver gravadas caracteres que os identifiquem ou a ele se relacionem;

v. o fato de a atividade executada sobre bens materiais ser "secundária" ou não em relação a esses bens seria até absolutamente irrelevante, pois o que interessa mesmo é a finalidade em que o encomendante pretender empregar o resultado dessa atividade;

vi. caso o bem material (industrializado ou não) sofra uma atividade humana qualquer, mas vá ser recolocado em circulação por quem contratou aquela atividade, com vistas a satisfazer o público em geral, estar-se-á diante operação realizada no meio de um circuito econômico maior, sujeitos, o ciclo todo e aquela operação, ao ICMS e/ou ao IPI, o que não é o caso dos autos;

vii. são inúmeros os casos nos quais os Tribunais empregaram conceitos como "encomenda", "personalização" e "usuário final" para identificar típicas situações de prestação de serviços e afastar a incidência do ICMS e/ou IPI em operações que envolviam o fornecimento de materiais (meios físicos nos quais são aplicados os serviços encomendados);

viii. as Cortes estabeleceram que a diferença repousa no modo como tais atividades se insere no circuito econômico do meio físico: se a atividade gráfica se limita-se a acrescentar utilidades a esse meio e a recolocá-lo em circulação, para o consumo final indiscriminado e despersonalizado, estar-se-ia na presença de circulação de mercadoria, sujeita ao (então) ICMS e ao IPI, este recaindo nas fases de industrialização; se, ao contrário, tal atividade for por encomenda de consumidor identificado, que tivesse contratado o gráfico para particularizar o bem de modo a servir-lhe às próprias necessidades, estar-se-ia diante de serviço alcançável pelo ISS;

ix. a Lei Complementar nº 116/03, na Lista anexa à lei complementar prevê os serviços gráficos por encomenda e o § 2º, do art. 1º, preceitua que salvo exceções nela expressamente previstas, os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao ISS, *"ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias"*;

x. o Superior Tribunal de Justiça tem a Súmula 156 do STJ: *A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva o fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS;*

xi. possui diversas ações judiciais com a mesma causa de pedir, como no caso do Recurso Especial nº 437.324, em que o STJ concedeu integralmente a segurança pleiteada, declarando que as referidas atividades envolvem típica prestação de serviços, sujeitas ao ISS, nos termos do item 77 da Lista de Serviços então anexa ao Decreto-lei nº 406/682;

xii. tal entendimento restou consolidado pela Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.092.206/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, sujeito ao rito dos recursos respetivos, nos termos do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ;

xiii. ao se entender que a incidência do ISS não impediria a do IPI, há patente violação à lógica imanente ao sistema constitucional tributário brasileiro;

xiv. não há competência tributária aberta, ou seja, a discriminação constitucional de competências é rígida, de forma que se um fato da realidade vital ou jurídica pode sofrer a incidência de imposto atribuído à competência de determinada pessoa política, só a incidência deste imposto e aplicado pela pessoa política competente ele pode sofrer e todas as demais ficam afastadas;

xv. o artigo 146, inciso I, Constituição ao dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios c/c com a Lei Complementar nº 116/03, determinam que as atividades gráficas discutidas neste auto de infração são fatos geradores do ISS municipal, a consequência inarredável é que nem o ICMS, nem o IPI incidem sobre elas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Em consonância com a decisão recorrida, os bens originários dos serviços gráficos por encomenda, estariam sujeitos concomitantemente ao IPI e ao ISS, uma vez que apenas estaria excluído do campo de incidência do IPI nas hipóteses do inciso V do art. 5º do RIPI, vigente à época, o qual estabelece que “*o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional*”.

Ademais, como o IPI não incide sobre a prestação de serviços e sim sobre a operação de industrialização, que se constitui como sendo um campo de incidência completamente diverso do primeiro, não haveria invasão de competência .

Assim, fato incontroverso nos autos é que os serviços aqui referidos estão arrolados na lista de serviços, veiculada pela Lei Complementar n. 116/2003, de sorte que não se contesta a incidência do imposto sobre serviços na hipótese.

Ora, a afirmação veiculada na decisão recorrida ignora a rígida delimitação de competências tributárias, tão cautelosamente delineada na Carta Constitucional de 1988, sustentáculo de nossa estrutura federativa, cláusula pétrea constitucional.

Cada um dos entes federativos detém competência para instituir e arrecadar os tributos incidente sobre fatos geradores prescritos e determinados nas regras de competência constitucional, com exclusividade.

É certo que é infinita a riqueza da realidade fática, que muitas vezes pode levar o aplicador da norma a se defrontar com conflitos de competência, quando não fica claro para determinado fato gerador, qual a regra-matriz de incidência que este se subsume, situações este de zona cinzenta.

De acordo com a CF/88, compete aos Municípios instituir ISSQN sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar" (CF, art. 156, III).

Anexa à Lei Complementar n. 116/2003 há a lista dos serviços objeto de incidência do imposto, de competência municipal e o § 2º, do art. 1º, preceitua que salvo exceções nela expressamente previstas, os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao ISS, *"ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias"*.

Nessa esteira, o Superior Tribunal de Justiça, no REsp 1092206 / SP, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, pela Primeira Seção, e sob a relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, firmou o entendimento que para os serviços de composição gráfica, apenas incide o ISS, cancelando o disposto no verbete 156 desta Corte, como se depreende:

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

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

2. As operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na

Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05).

Consequentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS), Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ:

"A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS." Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção.

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

Mutatis mutandis, o mesmíssimo entendimento aplica-se para as hipóteses de conflito de competência envolvendo o ISS e o IPI, para os serviços de composição gráfica, como já se manifestou, da mesma forma, o Superior Tribunal de Justiça, in verbis:

RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA. IPI. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 156/STJ.

1. A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, está sujeita apenas ao ISS, não se submetendo ao ICMS ou ao IPI. Precedentes.

2. Aplicação analógica da Súmula n. 156/STJ.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1308633 / SP, SEGUNDA TURMA, Ministro CASTRO MEIRA, DJe 01/10/2013)

Assim, entende-se que as operações realizadas no caso em tela, estão fora do campo de incidência do IPI, isto é, são produtos não tributados.

É de se observar, que não se acolhe o entendimento da decisão recorrida, segundo o qual não haveria invasão de competência, considerando-se que o ISS incidiria sobre a prestação de serviços, ao passo que o IPI sobre a operação de industrialização, o que excluiria a possibilidade lógica de haver invasão de competências.

Nessa senda, o ISS e o IPI são tributos que incidem sobre o consumo, em um caso sobre o consumo de serviço, noutro, de produto industrializado.

O ISS não incide sobre a prestação propriamente dita do serviço, pois pressupõem no antecedente de sua norma de incidência, uma relação jurídica complexa, de natureza contratual, ou seja, a prestação de um serviço mediante contraprestação. A contraprestação é paga mediante a entrega de um serviço, enquanto produto e não enquanto a própria atividade de prestar.

Portanto, a definição de competência, para se apurar a tributação sobre o consumo desses bens, nas hipótese híbridas, em que há serviço agregado a um suporte físico, no caso, um produto industrializado, é verificar qual prevalecerá, para efeitos de atrair a competência tributária.

E é precisamente nesse contexto que se encontra o sentido das disposições da Lei Complementar n. 116/2003, cujo §2º, do art. 1º, preceitua que salvo exceções nela expressamente previstas, os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao ISS, *"ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias"* em cumprimento ao desígnio determinado pelo art. 146, I da Constituição Federal, que prescreve que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência.

Por outro lado, está correto o entendimento da decisão recorrida, sobre a questão da contradição na questão da tomada de créditos, pois é certo que é incompatível o creditamento de insumos com a premissa de exclusão do campo de incidência do IPI, dos fatos geradores praticados.

Sobre essa questão, da mesma forma, a jurisprudência, seja do Judiciário, seja a administrativa, da mesma forma, é assente.

A aplicação do princípio da não-cumulatividade do IPI, pressupõe que o produto esteja no campo de incidência do IPI, não havendo o direito à manutenção dos créditos de IPI relativos às aquisições de insumos, pois referido princípio realiza-se nas situações em que há débitos na saída dos produtos. Nesses casos, o IPI pagos nos insumos adquiridos, representará custo para o prestador de serviços.

Assim, determina a 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.*

Contudo, considerando-se que o presente processo refere-se a auto de infração para a cobrança de IPI sobre os serviços gráficos prestados sob encomenda, não a pedido de ressarcimento, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

Trata-se o presente processo de pedido de ressarcimento de IPI cumulado com pedido de compensação, ao qual foi concedido apenas provimento parcial devido a não inclusão na base de cálculo do tributo de valores percebidos com a saída de produtos sujeitas à tributação.

A questão inicial, e o motivo da discordância em relação ao voto da eminente relatora, refere-se a definir se as saídas de produtos decorrente de prestação de serviços gráficos por encomenda estariam sujeitas ao IPI.

Sobre o tema já se posicionou a Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. 9303-002-265 – 3ª Turma, sessão de 9/5/13), em voto da lavra do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, o qual transcreve-se abaixo:

[...]

Como relatado, a questão a ser dirimida é única: cabe IPI sobre atividade que conste na lista de serviços anexa ao Decreto-lei 406/68 e na Lei Complementar 116/2003?

Entendo que sim.

É que, a meu ver, ditas listas – e isso fica claro ao menos depois da promulgação da Carta Política de 1988 – destinam-se exclusivamente a dirimir conflitos de competência entre os Estados e Municípios no que tange à incidência do ISS e do ICMS, dado que a Constituição expressamente impediu sua cumulação. Nada nela há, contudo, que impeça a cumulação de IPI com ISS, assim como não há para evitar que se tribute o IPI numa atividade já submetida ao ICMS.

Essa consideração inicial já é suficiente para afastar a pretensão da recorrente de que se aplique hoje a Súmula 143 do extinto Tribunal Federal de Recursos: embora ela, de fato, mencione o IPI, foi editada na vigência da Carta anterior. Nela, como aliás reconhecido pelos renomados doutrinadores citados pela i. relatora que me antecedeu, havia dúvidas quanto à possibilidade de cumulação do IPI com o ISS.

Realmente, faço coro com as abalizadas considerações expendidas pelas autoridades julgadoras de primeiro grau que peço vênha para transcrever:

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

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

O art. 153 da CF/88 ao dizer que "...Compete à União instituir impostos sobre: ... IV produtos industrializados; "e que o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;" revela que o critério material da hipótese de incidência tributária é a execução de uma operação de industrialização. Esta é também o critério quantitativo da regra matriz de incidência, porquanto, ao estabelecer que o IPI "...será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;" o dispositivo constitucional nada mais fez do que dizer que a base de cálculo do imposto é o valor de cada operação da qual resulte num produto industrializado.

O art. 155 da CF/88, por seu turno, ao fixar a regra-matriz de incidência do ICMS estabelece que "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, (...)". Depreende-se daí que o aspecto material da hipótese de incidência do imposto estadual é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias ou sobre a prestação dos serviços indicados. O imposto não incide sobre a mercadoria e nem sobre a circulação, incide sobre operações relativas à circulação, ou seja, negócios jurídicos de natureza mercantil que importem a transferência de domínio sobre a mercadoria. Estas operações relativas à circulação de mercadorias, consubstanciando negócios jurídicos de natureza mercantil, encerram duas obrigações de dar (entregar a mercadoria e pagar o preço).

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Art 25 Compete aos Municípios decretar impostos sobre: '

I— (omissis);

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

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

Portanto, uma vez promulgada a Constituição vigente, tal cumulação só é expressamente impedida entre o ISS e o ICMS. Outra não é, a propósito, a razão para que a Súmula 156 do STJ, esta sim já editada na vigência da atual Carta Política, apenas faça referência ao ICMS, nenhuma menção havendo ao IPI.

Nesse primeiro ponto, pois, não divirjo das decisões proferidas nos autos: não há Súmula oriunda de tribunal superior que indique a impossibilidade de cumulação pretendida.

[...]

Adotando o conteúdo da decisão acima transcrita como fundamento deste voto, manifesto-me pela incidência do IPI em relação a saída de produtos industrializados decorrente de prestação de serviços gráficos por encomenda.

No tocante a segunda questão posta em julgamento, qual seja a falta de inclusão na base de cálculo do IPI de saídas tributadas, e que resultou no indeferimento dos créditos em litígio, a recorrente utilizou a classificação fiscal 4911.99.00 – outros impressos – nas notas fiscais de saída de comercialização de uma ampla variedade de produtos de sua fabricação.

A recorrente justifica esta classificação entendendo estar cumprindo mera obrigação acessória, tendo em vista a prestação de serviços gráficos sob encomenda.

Neste ponto, novamente se mostra correta a decisão recorrida, da qual extrai-se o entendimento abaixo transcrito, ao qual se adota como fundamento do voto:

No que tange à classificação fiscal, entendeu a fiscalização que os produtos industrializados pelo contribuinte estão inseridos nos capítulos 48 e 85 da TIPI e sujeitos às alíquotas de 5% e 15% do IPI.

Por seu turno, o contribuinte contesta as classificações indicadas, alegando de forma genérica que os impressos que produz não possuem apenas caráter acessório e que, a seu ver, teria havido uma tentativa de desqualificar a atividade gráfica realizada e, dessa forma, justificar a inserção dos seus produtos

no capítulo 48 da TIPI, retirando-os assim de classificação indicada no capítulo 49 da referida tabela, a qual aponta uma alíquota de 0%. O contribuinte não faz uma impugnação específica das classificações fiscais apuradas pela fiscalização.

A Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI 6) e a Regra Geral Complementar 1 (RGC 1) determinam o que segue, *in verbis*:

A classificação de mercadorias de acordo com o disposto nos artigos 16 e 17 do RIPI/2002 (base legal: Decreto-lei nº 1.154, de 1971, art. 3º), se dá de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH)

A 1ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI 1) estabelece que:

“Regra 1ª. **Os títulos** das Seções, Capítulos e Subcapítulos **têm apenas valor indicativo**. Para os efeitos legais, **a classificação é determinada pelos textos das posições** e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.” (grifos acrescidos)

Pois bem, no texto da posição 4820 utilizada na maioria dos casos pela fiscalização e contestada pelo impugnante, consta: (destaques acrescidos)

4820 LIVROS DE REGISTRO E DE CONTABILIDADE, BLOCOS DE NOTAS, DE ENCOMENDAS, DE RECIBOS, DE APONTAMENTOS, DE PAPEL PARA CARTAS, AGENDAS E ARTIGOS SEMELHANTES, CADERNOS, PASTAS PARA DOCUMENTOS, CLASSIFICADORES, CAPAS PARA ENCAPERNAÇÃO (DE FOLHAS SOLTAS OU OUTRAS), CAPAS DE PROCESSOS E OUTROS ARTIGOS ESCOLARES, DE ESCRITÓRIO OU DE PAPELARIA, INCLUÍDOS OS FORMULÁRIOS EM BLOCOS TIPO "MANIFOLD", MESMO COM FOLHAS INTERCALADAS DE PAPEL CARBONO (PAPEL QUÍMICO*), DE PAPEL OU CARTÃO; ÁLBUNS PARA AMOSTRAS OU PARA COLEÇÕES E CAPAS PARA LIVROS, DE PAPEL OU CARTÃO

Com base nas informações contidas nos autos, os formulários contínuos em questão, que foram objeto de reclassificação pela autoridade fiscal, enquadram-se perfeitamente na posição acima transcrita.

Além do mais, levando-se em conta a descrição da posição 4911 defendida pelo impugnante, a qual se apresenta com o seguinte conteúdo: “OUTROS IMPRESSOS, INCLUÍDAS AS ESTAMPAS, GRAVURAS E FOTOGRAFIAS”, percebe-se que a posição 4820 também se mostra mais específica, o que converge em direção a aplicação da Regra Geral para Interpretação 3-
“a” a qual estabelece que “A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas”.

Cumpre salientar ainda que, segundo a Nota 12 do Capítulo 48 da TIPI e em consonância com as Considerações Gerais das NESH, relativas ao Capítulo 49, alguns produtos da posição 4820 podem, freqüentemente, ser revestidos de impressões ou de ilustrações, mesmo bastante importantes, e permanecem classificados na mencionada posição (e não no Capítulo 49) desde que tais impressões e ilustrações tenham um caráter acessório em relação a sua utilização inicial, como se caracterizam, por exemplo, as impressões que figuram nos formulários contínuos (destinados essencialmente a serem completados à mão ou à máquina), a exemplo do que ocorre no caso em análise.

Do exposto fica evidenciado, portanto, que os produtos de que se trata estão corretamente classificados na posição 4820 (todos com alíquota de 15%), o que afasta a pretensão da Defesa em querer classificá-los na posição 4911 (alíquota “zero”).

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto – Redator designado