



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	13896.720445/2011-85
Recurso nº	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	9303-004.631 – 3ª Turma
Sessão de	14 de fevereiro de 2017
Matéria	RESSARCIMENTO DO IPI
Recorrente	FAZENDA NACIONAL e INDÚSTRIA GRÁFICA BRASILEIRA LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL e INDÚSTRIA GRÁFICA BRASILEIRA LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

INCIDÊNCIA DO IPI E DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. IMPOSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA
A produção sob encomenda, e a subsequente saída da indústria gráfica, de produtos com impressão personalizada, customizada, e destinado ao consumo final pelo encomendante, está dentro do campo de incidência do ISS e fora do campo de incidência do IPI e do ICMS.

Se determinado fato é entendido como industrialização, esse mesmo fato não pode ser ao mesmo tempo definido como serviço de qualquer natureza. Em outras palavras, um fato não pode estar no campo das competências atribuídas à União e ao mesmo tempo no campo das competências atribuídas aos Municípios.

IMUNIDADE. IPI. PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO DE QUESTIONÁRIOS E FORMULÁRIOS DE INSCRIÇÃO EM CONCURSOS. INAPLICABILIDADE.

Em razão de os questionários de concursos públicos e respectivos formulários de inscrição não serem detentores de qualquer pretensão de manifestar pensamento, convicção filosófica, posicionamento político ou informação relevante, não estão abrangidos pela imunidade do IPI conferida pelo art. 150, inciso IV, alínea "d" da Constituição Federal.

IMUNIDADE. IPI. PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO DE PERIÓDICOS DE INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

A imunidade prevista no texto constitucional alcança publicação com conteúdo socioambiental editado e distribuído por instituição financeira, com o intuito de informar clientes e não-clientes sobre economia, práticas socioambientais e diversas variantes da atualidade. Ao ser instituída a benesse fiscal pela Constituição Federal, não foram feitas ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância ou qualidade das informações contidas na publicação, não cabendo ao intérprete fazê-lo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para reconhecer a imunidade com relação aos encartes produzidos sob encomenda da instituição financeira, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora) e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Vanessa Marini Cecconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado) e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais de divergência, interpostos tempestivamente, pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional, ao amparo do art. 64, II e 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, em face do Acórdão n.º 3302-002.051 proferido pela Segunda Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, cuja ementa transcreve-se em parte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

INDÚSTRIA GRÁFICA. INCIDÊNCIA DO ISS OU DO IPI. PRODUÇÃO POR ENCOMENDA. PRODUTO PERSONALIZADO DESTINADO AO CONSUMO DO ENCOMENDANTE. PRODUTO INSERVÍVEL PARA MERCANCIA. INCIDÊNCIA DO ISS.

A confecção sob encomenda (customizados e destinado ao consumo do encomendante) de notas fiscais, envelopes, boletos e bloquetos de cobrança, bloquetos de senha auto-envelopados, propostas de seguro, bobinas com faturas, contas de energia elétrica e água, faturas, extratos e afins é prestação de serviços gráficos e sua receita está sujeita à tributação do ISS e não à tributação do IPI. Não há crédito básico de IPI na prestação de serviços.

IMUNIDADE. PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. INAPLICABILIDADE A QUESTIONÁRIOS E FORMULÁRIOS DE INSCRIÇÃO EM CONCURSOS E A PUBLICAÇÕES PUBLICITÁRIAS.

A imunidade garantida pela Constituição Federal só alcança o papel aplicado na impressão de livros, jornais e periódicos. Não se encontram por ela albergados os questionários, formulários de inscrição e provas de concursos e nem a publicação cujo conteúdo predominante é propaganda de produto ou serviço.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PAPEL E OBRAS DE PAPEL.

Classificam-se no código NCM 4820.10.00, os blocos de registro e livros contábeis, e na posição 4802, nos códigos específicos adequados a cada caso, o papel em branco, meramente riscado, timbrado ou com cabeçalho, de uso geral.

ERRO DE DIREITO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A adoção de critério jurídico conforme constante do art. 146 do CTN, ato necessário para que possa ocorrer erro de direito, no que se refere à classificação fiscal, só ocorre quando ela (classificação) está devidamente estabelecida em legislação normativa específica, processo de consulta ou no lançamento de ofício.

NULIDADE. MPF. PRORROGAÇÕES REGULARES.

Se o auto de infração possui todos os requisitos necessários à sua formalização, não se justifica argüir sua nulidade. O MPF não integra o auto de infração e nem torna a autoridade lançadora ilegítima, ainda mais quando foi emitido e prorrogado regularmente.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. LEGALIDADE.

O lançamento da multa relativa ao IPI não lançado com cobertura de crédito obedeceu à legislação vigentes à época de constituição do respectivo crédito tributário. O seu valor, no entanto, foi retificado.

JUROS DE MORA. LEGALIDADE.

Qualquer que seja o motivo da falta do pagamento do tributo é exigível os juros de mora.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte.

Irresignado, o Contribuinte interpôs Recurso Especial requerendo a reforma quanto a 4 pontos:

- O primeiro ponto é a mesmo que foi suscitado pela Fazenda Nacional, inclusive quanto à tese defendida, ou seja, a possibilidade de incidência concomitante de IPI e ISS sobre o serviço de impressão gráfica por encomenda..
- O segundo ponto se refere à imunidade do papel utilizado no folheto de propaganda e dos formulários da CESGRANRIO.
- O terceiro ponto refere-se à reclassificação fiscal para a NCM 4820.10.00 e 4802.00.00, sem a observância do artigo 142 do CTN
- E o último ponto diz respeito à ilegal modificação de critérios jurídicos utilizados pela fiscalização.

No entanto, o Recurso Especial do Contribuinte somente foi admitido com relação às duas primeiras matérias, conforme despacho 2853 e 2860.

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, a controvérsia suscitada é quanto à possibilidade de incidência conjunta de IPI e ISS sobre serviços de impressão gráfica customizada, destinados a encomendante.

O Recurso Especial da Fazenda foi admitido, conforme despacho 2853 e 2860.

Foram apresentadas contrarrazões por ambas as partes.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran- relatora

Os Recursos Especiais interpostos pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional são tempestivos e, depreendendo-se da análise de seus cabimentos, entendo pela admissibilidade parcial do recurso interposto pelo Contribuinte e integral da Fazenda Nacional, nos termos definidos pelo artigo 67 do RICARF. O que concordo com o exame e reexame de admissibilidade constante do Despacho às fls. 2853/2860.

O Acordão recorrido deu provimento parcial ao Recurso voluntário do Contribuinte e negou provimento ao Recurso de Ofício:

- 1)para rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração;
- 2)para excluir do campo de incidência do IPI os serviços de impressão gráfica personalizados (customizados) destinados ao consumo do encomendante e, consequentemente, exonerar a recorrente do pagamento do IPI lançado, relativo a estes produtos;
- 3)para ratificar a classificação fiscal adotada pelo Fisco e manter o lançamento do IPI relativo aos produtos Livro Diário, Nota de Despesa e Papel com impressos massificados de uso geral;
- 4) para não reconhecer o direito de utilizar papel imune na confecção dos impressos citados no voto;
- 5) para reduzir o valor da multa do imposto não lançado com cobertura de crédito, mantido pela decisão recorrida, em R\$ 1.968,75.

Da possibilidade de incidência concomitante de IPI e ISS sobre o serviço de impressão gráfica por encomenda.

Os Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, visam reconhecer a concomitância da incidência do ISS e do IPI, no entanto o resultado buscados por cada parte são distintos.

O Contribuinte requer a aplicação da concomitância da incidência do ISS e do IPI porque o v. acórdão reconheceu que os impressos produzidos por ela eram personalizados, e assim estariam subsumidos à classificação fiscal NCM 4911.10.90, fazendo jus ao IPI com alíquota ZERO.

A Fazenda Nacional requer restabelecer o lançamento fiscal de ofício com base nas classificações fiscais NCMs 4817.10.00 (envelopes), 4820.40.00 (formulários tipo 'manifold'), 4820.90.00 (outros formulários) ou 4820.30.00 (capas de processo).

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre o cerne da lide, qual seja, se haveria a incidência de IPI no caso em comento, considerando a atividade prestada pelo Contribuinte.

Cabe, então, trazer *a priori* que o Contribuinte tem por objeto a prestação de serviços gráficos “personalizados” “sob encomenda” dos seus clientes.

Para melhor elucidar os pontos de discussão, importante trazer o voto constante do acórdão consignado que explica à atividade do Contribuinte:

Portanto, antes analisar as razões do recurso, entendo importante fazer algumas considerações pertinentes ao objeto social da recorrente, à atividade da indústria gráfica em geral e à incidência do IPI e do ISS na indústria gráfica.

Conforme consta na Cláusula 3^a do Contrato Social da recorrente, seu objeto social é:

- a) a execução de serviços de tipografia e offset em geral;*
- b) o fabrico e o comércio de artigos para escritório;*
- c) o fabrico e o comércio de formulários contínuos;*
- d) a execução de serviços de impressão eletrônica e a laser;*
- e) o fabrico e a execução de serviços em impressos dessegurança;*
- f) o fabrico e a impressão de livros e impressos educacionais.*

Pelo objeto social da recorrente, vê-se que ela presta serviços da indústria gráfica e fabrica e comercializa artigos para escritório e

formulários contínuos (atividade industrial). Ela é uma empresa prestadora de serviços gráficos (contribuinte do ISS) e uma indústria de artigos para escritório (contribuinte do IPI e do ICMS).

Verifica-se que o Contribuinte presta serviço gráfico customizado e personalizado, para fins de atendimento da demanda de clientes específicos.

Ora tais serviços, são vistos pelos clientes como diferencial nas empresas de serviços, vez que podem proporcionar a personalização de que necessitam.

Ademais, cabe trazer que os serviços prestados pelo Contribuinte não se confundem com circulação de mercadorias/produtos, vez que serviços possuem como características a intangibilidade, perecibilidade, heterogeneidade e simultaneidade.

Ventiladas tais considerações e passando a discorrer sobre o cerne da lide, importante trazer o voto constante do acórdão recorrido (Grifos meus), o qual reflete também o meu entendimento:

Voltemos à tributação, do IPI e do ISS, dos envelopes de papel e das capas de processo produzidos pela indústria gráfica.

A indústria gráfica produz, basicamente, envelopes e capas de processo de três maneiras diferentes. São eles:

- a) envelopes e capas de processo sem impressão gráfica;*
- b) envelopes e capas de processo com impressão gráfica **não** personalizada;*
- c) envelopes e capas de processo com impressão gráfica personalizada.*

Para os dois primeiros tipos de envelopes e capas de processo, a produção pode ser realizada por encomenda ou não. Para o último tipo, a produção é realizada exclusivamente por encomenda do cliente.

Os envelopes e capas de processo a que se referem as letras “a” e “b”, acima, são fabricados, estocados, expostos à venda e vendidos pelo fabricante para qualquer cliente, inclusive na hipótese de ter

sido fabricado por encomenda, independente de haver ou não contrato de exclusividade em relação ao que é impresso, o que não afeta a sua tributação.

Nos dois primeiros tipos de envelopes e capas de processo, a atividade de produção é tipicamente industrial e se enquadra perfeitamente na hipótese de incidência do IPI, excluindo a incidência do ISS. Também incide o ICMS por tratar-se de circulação de mercadoria. O fato de haver emprego de mão de obra (como é próprio da atividade industrial), não caracteriza a operação como atividade de prestação de serviço.

É o que ocorre com os envelopes para correspondência vendidos pelas papelarias, nos quais podem constar, ou não, a impressão do espaço reservado à colocação do número do CEP, do selo e do nome do remetente.

Também é o caso das capas para processo que são vendidas pelas papelarias. Nestas capas para processo existe impressão gráfica com os elementos caracterizadores deste produto, cujo uso é geral.

O fato de o produtor desses envelopes e dessas capas para processo realizar a produção a pedido de um determinado cliente, em nada afeta, para fins tributação do IPI, a natureza industrial de sua produção. O produtor poderá fabricar uma quantidade superior à pedida pelo cliente e expor a venda e vender o excedente para outro cliente.

A operação é sempre uma operação mercantil de compra e venda de mercadoria para comercialização e/ou industrialização.

Uma particularidade importante dos envelopes e capas de processos referidos na letra “b” é que os mesmos podem ser fabricados em um modelo exclusivo para o encomendante, com impressão também exclusiva e definida pelo encomendante, mas sendo destinados ao comércio (ou à industrialização) pelo encomendante (e não ao consumo). Nesta hipótese, a operação continua no campo de incidência do IPI. Para sair do campo de incidência do IPI, e entrar no campo de incidência do ISS, é necessário que o produto se destine ao consumo do encomendante. Não basta que a produção seja realizada por encomenda para incidir o ISS.

Portanto, quem produz e dá saída aos envelopes e capas de processo, nas hipóteses das letras “a” e “b”, acima, incorre no fato gerador do IPI, estando sujeito à legislação deste imposto e do ICMS, excluindo a incidência do ISS.

Não é o que acontece com a produção por encomenda, pela indústria gráfica, de envelopes de papel e capas de processo personalizados, customizados, e destinados ao consumo do encomendante, a que se refere a letra “c”, acima.

A produção e saída do bem, nestas condições, tem particularidades importantes para fins de incidência tributária, quais sejam:

- 1 destina-se ao consumo do encomendante;*
- 2 não tem utilidade para outras pessoas ou empresas. Portanto, não será comercializado pelo encomendante;*
- 3 não é previamente produzido e exposto à venda e “vendido” pelo fabricante. É produzido sob encomenda e cobrado, do encomendante, um preço para a sua confecção. É uma prestação de serviço personalizado;*

É o caso dos envelopes de autoatendimento bancário, no qual são impressos os dados definidos pelo banco encomendante, que têm utilidade unicamente para ele. Também é o caso das capas de processo usadas pelos tribunais eleitorais nas quais são impressos o nome do tribunal e outros dados de uso específico do tribunal encomendante, inclusive utilizando papel de cores diferentes para identificar determinado tipo de processo. Tais capas de processo também não servem para outros tribunais. Estes produtos não têm valor comercial algum para outros bancos ou tribunais. Não são bens mercantis, são bens de consumo.

O envelope e a capa de processo que a Recorrente produz se assemelha à uma consulta médica: só serve para o paciente tomador do serviço, não serve para o vizinho dele. O envelope e a capa de processo só servem para o consumo do banco e do TRE encomendantes, não serve para o consumo de outro banco ou de outro TRE e, consequentemente, não tem valor comercial. Não se prestam à mercancia.

Portanto, a produção sob encomenda, e a subsequente saída da indústria gráfica, de envelopes e capas de processo com impressão personalizada, customizada, e destinado ao consumo final pelo encomendante, está dentro do campo de incidência do ISS e fora do campo de incidência do IPI e do ICMS.

O mesmo se aplica a todos os demais produtos objeto da autuação (notas fiscais, boletos e bloquetos de cobrança, bloquetos de senha autoenvelopados, propostas de seguro, bobinas com faturas, contas de energia elétrica e água, faturas e extratos), exceto o Livro Diário e a Nota de Despesa.

Repetindo, estes produtos estão fora do campo de incidência do IPI e, consequentemente, não tem a recorrente o direito ao crédito básico do IPI nas aquisições dos insumos empregados na confecção destes impressos e, também, não há incidência do IPI na saída dos mesmos. Irrelevante, portanto, a classificação fiscal apostada pela recorrente nas notas fiscais de prestação de serviço.

Para os produtos “Livro Diário” e “Nota de Despesa” não há prova de que tenham sido confeccionados sob encomenda e customizados e que se destinavam ao consumo dos adquirentes. Portanto, a operação de saída dos mesmos está dentro do campo de incidência do IPI e do ICMS e fora do campo de incidência do ISS.

Assim, o que se torna impossível se ignorar esse tema, cabe trazer que a atividade personalizada, que envolve sua customização para atendimento da necessidade de eventual cliente, inquestionável, que seria passível de tributação pelo ISS.

Por conseguinte, por se tratar de bem oriundo de serviço personalizado/customizado, inegável que tal bem não seria considerado como sendo de prateleira, disponível em sua padronização aos clientes potenciais. O que confere o entendimento dos tribunais de se afastar a tributação pelo ICMS. Não se coaduna, assim, tais serviços com o conceito de mercadoria.

Os Tribunais tem manifestado, em síntese, em relação aos serviços gráficos, que:

- Se a atividade gráfica fosse exercida com certas limitações – acrescentando apenas utilidades a esse meio, com o intuito de se disponibilizar o produto indiscriminadamente a todos os clientes potenciais, sem viabilidade de personalização por cliente, configurar-se-ia como produção em série – sendo evidente, nesse caso, que se trata de disponibilização de mercadorias, motivando assim a incidência de ICMS e de IPI, vez, que, em relação à esse último tributo, caracterizada estaria a industrialização dessa mercadoria (produzida padronizadamente em série);
- Por sua vez, se fosse desenvolvida por encomenda de cliente, para atender suas necessidades específicas, visando o atendimento de sua demanda em particular estar-se-ia diante de serviço alcançável pelo ISS. É de se expor que as mercadorias oriundos desses serviços não são disponibilizados a terceiros.

Ademais, resta claro que os serviços constantes da lista de serviço da LC 116/03 não ficam sujeitos ao ICMS, apenas ao ISS, senão vejamos:

“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 preponderantemente do prestador.

[...]

§ 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.

[...]”

No que tange à discussão acerca da incidência cumulativa envolvendo o ISS e o IPI, importante mencionar a Súmula 143/83 do TRF:

“Súmula 143 – Os serviços de composição gráfica e impressão gráficas personalizadas previstos no artigo 8º, § 1º, do Decreto-lei n. 406, de 1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto=lei n. 834, de 1969, estão sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI.”

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça, editou a Súmula 156:

“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.”

Sendo assim, resta claro que os serviços gráficos personalizados e customizados com o intuito de atender determinada necessidade de cliente não seriam passíveis de tributação pelo IPI.

Quanto à discussão sobre a incidência concomitante do ISS e IPI sobre a mesma atividade, lembramos que a instituição de tributos é extensivamente definida na Constituição, mediante a atribuição de competência, ressurjo-me ao art. 146, inciso I, da CF/88:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
[...]

Com tal dispositivo, verifica-se que a Lei Complementar deve dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

O que, por conseguinte, a rigor, tem-se que se a LC 116/03 dispôs que as atividades gráficas discutidas no presente processo são fatos geradores do ISS, inconteste não haver que se falar em tributação pelo ICMS e IPI sobre tais serviços.

Acerca da diferença entre as atividades tributáveis pelo ISS e pelo IPI o Professor José Eduardo Soares de Melo assim já se manifestou:

“(...)

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 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 o IPI – seria jamais significativa e se traduziria num bem corporificado; e – no caso do ISS – atos decorrentes de menor desempenho material e nem sempre materializados.

(...) Quando estamos diante de um caso – parece-me nítido – em que a Constituição diz que é preciso haja operação mercantil (e eu sei que isso é inquestionável) a operação mercantil configura obrigação ‘de dar’; e, num outro caso, a Constituição dá a outra pessoa constitucional, competência para tributar um tipo de obrigação ‘de fazer’ (que é o contrato de locação de serviços) estou muito tranquilo ao dizer: onde eu encontrar na teoria do direito civil, instrumental para reconhecer a obrigação ‘de fazer’, tenho que dizer ‘não cabe ICM, pode caber ISS’. Onde eu encontre obrigação ‘de dar’, direi ‘não cabe ISS, pode caber ICM’”.(grifamos) (MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 4^a edição. São Paulo: Dialética, 2000)

Vale considerar que os pareceres normativos citados na Solução de Consulta nº 350/04 estão fulcrados na equivocada premissa de que a lista de serviços tributáveis pelo ISS presta-se tão-somente a dirimir conflitos de competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISS), e não entre estes e a União Federal (IPI).

Entendo que admitir que uma mesma hipótese de incidência tributária, concretizada por um mesmo contribuinte, esteja sujeita à pretensão impositiva do ISS e do IPI é admitir, hipótese de bitributação não acolhida pela Constituição Federal de 1988.

A Drs. Misabel Derzi quando da atualização da obra “Direito Tributário Brasileiro”, de Aliomar Baleeiro , apoiada nos ensinamentos de Geraldo Ataliba, Cléber Giardino, José Eduardo Soares de Melo e, finalmente, Marçal Justen Filho, entende que é inequívoca a impossibilidade da incidência simultânea do ISS e do IPI sobre um mesmo fato gerador.

“(…)

É importante distinguir o aspecto material da hipótese da norma que regula o IPI, o ICMS e o ISS. O esforço de aproximação e delimitação das respectivas hipóteses inicia-se a partir da Constituição, nunca da legislação infraconstitucional. A rigor, o que as leis complementares, as leis ordinárias e os regulamentos dispõem deve se conformar à Constituição, e não o inverso, ou seja, não se há de compreender o Texto Magno a partir do que estabeleça a legislação inferior. O IPI e o ICMS têm como hipótese de incidência operações que configuram execuções de obrigações de dar; mas o ISS tem como hipótese prestação de serviço, como execução de uma obrigação de fazer. Sendo assim, os fatos jurídicos que ensejam a cobrança do imposto municipal sobre serviços não podem ser tributados pelo IPI ou pelo ICMS. O Dec.-Lei nº 406/68 dispõe no art. 8º que:

“(…)

Naquele contexto jurídico (como ainda à luz da Constituição de 1988), não havia necessidade de o legislador se referir ao Imposto sobre Produtos Industrializados, porque, inexistindo incidência do tributo estadual, automaticamente, estaria afastada a daquele imposto federal. Entretanto, a inexistência de menção ao IPI, no citado diploma legal, provocou orientação

*diferente da Administração federal, a partir do Parecer Normativo CST nº 83/77, de acordo com o qual:
(...)*

Mas, na verdade, tanto o IPI, como o ICMS são tributos da mesma família (fatos como execução de obrigação de dar), que não se confundem com prestações de serviços (exceto, é claro, os serviços de transporte e de comunicação), como execução de obrigação de fazer.

(...)

O fato gerador do IPI, é verdade, pressupõe um fazer anterior, mas prevalece a obrigação de dar, pois o ‘ato de indústria’ afasta toda espécie de produção pessoal ou individualizada, artesanal, intelectual, artística ou científica. (...)

Assim, tanto o IPI, como o ICMS caracterizam-se por terem como hipóteses operações que configuram execução de obrigação de dar (transmissão de posse ou propriedade); entretanto, no IPI, a obrigação de dar recai sobre mercadoria-produto industrializado (pressupondo-se prévio fazer industrial), enquanto no ICMS recai sobre mercadoria. Em ambos, se vende, se aliena, se transfere essencialmente uma coisa, uma mercadoria, ainda que para isso, se crie antes o produto, como no IPI. Já a prestação de serviços, núcleo da hipótese da regra-matriz do ISS, configura execução de uma obrigação de fazer, como esforço humano, personalizado, que pode materializar-se ou não em bem corpóreo (havendo emprego de materiais em maior ou menor grau), cuja essencialidade está exatamente nesse fazer.

Mesmo o fazer prévio, que é suposto da obrigação de dar no IPI, distingue-se da prestação de serviços, conceito nuclear no ISS. (...)

Portanto, no fazer industrial para a venda, cria-se um produto-tipo, repetível, representativo de uma série; por isso mesmo, sobrepuja-se-lhe o dar algo padronizado e massificado. As necessidades atendidas são de massa, não as específicas e individuais. No prestar serviços, que caracteriza o conceito nuclear do fato gerador do ISS, o fazer é central, de tal modo que, mesmo corporificado em materiais, o serviço executado ajusta-se às necessidades peculiares do usuário, daí a sua personificação.

Parece-nos certo, portanto, que a incidência do ISS exclui a do ICMS, assim como a do IPI. Onde houver obrigação de fazer, pode caber, como ensinou Geraldo Ataliba, o imposto municipal sobre serviços, mas não IPI ou ICMS. Ao contrário, onde houver obrigação de dar, pode caber a incidência do IPI e do ICMS, mas não a do ISS. (...).(grifamos)

Em vista de todo o exposto, vê-se acertado o entendimento de que não há que se falar em tributação pelo IPI – eis que para o deslinde do conflito 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, deve-se verificar qual prevalecerá, para efeitos de atrair a competência tributária.

Assim como foi dito no Acórdão Recorrido, cabe à recorrente identificar e separar, e a Receita Federal ratificar, as operações sujeitas à incidência do IPI daquelas sujeitas à incidência do ISS.

Diante disto, nesta parte nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte e da Fazenda Nacional, mantendo a decisão do Recurso Voluntário.

Da imunidade constitucional - imunidade do papel utilizado no folheto de propaganda e dos formulários da CESGRANRIO.

Quanto a imunidade tributaria requerida pelo Contribuinte para os produtos que utilizam papel imune, denominadas “CLIENTE SEMPRE EM DIA”, “CADERNOS DE PROVA DA CESGRANRIO” e “CADERNOS DE RESPOSTA”, todos constantes de Declaração de Informação de Utilização de Papel Imune DIFPapel Imune, acostado aos autos, entendo que não poderiam ter utilizado em sua confecção papel imune, pelo fundamentos a seguir:

A imunidade conferida pelo artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal abrange os “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” quando destinados à cultura e à educação, senão vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

VI - instituir impostos sobre:

.....

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

.....

5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, consagrada no inciso IX do art. 5º da Constituição Federal.

Os valores protegidos com essa espécie de imunidade protegem a desoneração de todos os impostos, com a redução do preço final do produto. A finalidade é a proteção da divulgação da cultura e da informação e sua acessibilidade ao maior número possível de indivíduos, em todo o território brasileiro, protegendo de forma peculiar, a livre expressão do pensamento. Devendo considerar que a norma teve em vista universalizar o conhecimento, o que serviria de parâmetro para a interpretação da regra inscrita na Constituição.

No caso do produto “Cliente Sempre em Dia” do Banco Bradesco somente é um veículos de comunicação escrita voltados a interesses propagandísticos, de exclusiva índole comercial, ainda que distribuídos em forma de encartes em jornais e periódicos e editados por jornalistas, não pode ser considerado como destinado à cultura ou à educação, razão pela qual não está abrangido pela imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência.

Cito Aliomar Baleeiro. Este ensina que o boletim distribuído regularmente por empresas privadas, para difusão de seus negócios, propaganda, orientação de agentes e empregados, não é periódico no sentido conferido pela Constituição Federal.

No caso dos exames de provas e encartes do concurso da Fundação CESGRANRIO, entendo que não é um produto que se presta para divulgar a cultura.

São, isto sim, meios utilizados pela Fundação CESGRANRIO para, por exemplo, garantir sua fonte de receitas: os concursos públicos.

Entendo que tais produtos não tem qualquer pretensão de manifestar pensamento, convicção filosófica, posicionamento político ou informação relevante. Entendo, contudo, que para atribuir à publicação em tela este tipo de qualificação faz-se necessário o exercício de um grau de subjetividade que a Constituição não delegou ao intérprete.

Diante disto, a decisão recorrida não merece reparos quanto ao ponto aqui tratado, uma vez que as publicações em questão não se enquadram dentre as previsões legais de imunidade mencionadas.

E como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello - Redatora designada

Com as devidas vêrias ao excelente voto proferido pela Ilustre Conselheira Relatora, ouse-se divergir quanto ao ponto relativo à imunidade de papel imune tão somente no que concerne ao produto "Cliente Sempre em Dia", encarte distribuído pelo Banco Bradesco a título informativo.

Em regra, estão sujeitas à tributação pelo Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI as operações com produtos industrializados realizadas por estabelecimentos industriais ou equiparados a estes, sendo que em alguns casos excepcionais, por expressa previsão constitucional, estão imunes à incidência do imposto. Nesse sentido é a redação do art. 150, inciso VI, alínea "d" da Constituição Federal de 1988, segundo o qual é vedado aos entes federativos (União, Estados e Municípios) instituir impostos sobre "livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão".

Assim, em situações pontuais o papel não sofrerá a incidência do IPI, tais como livros, jornais, periódicos, encartes, dentre outros, que tenham caráter informativo e publicitário. Isso porque a imunidade do papel de impressa está vinculada à sua destinação,

constituindo-se na essência da liberdade de imprensa, a qual não pode ser inviabilizada por eventual exacerbação da tributação incidente sobre papéis destinados a jornais, periódicos e respectivas impressões. Portanto, a imunidade conferida pelo legislador constituinte pretendeu universalizar a leitura, difundindo a cultura para toda a população, sem que se faça qualquer distinção de classes sociais.

Ao interpretar o dispositivo constitucional em vergasta - art. 150, inciso VI, alínea "d" - e o instituto da imunidade tributária do IPI, o Supremo Tribunal Federal - STF manifestou-se em reiteradas oportunidades que para enquadramento na hipótese de exclusão da incidência do imposto é irrelevante o conteúdo da publicação, bastando tratar-se de material impresso.

Nesse sentido, foi a decisão monocrática proferida pelo Ministro Relator Néri da Silveira ao prover o recurso extraordinário nº 140.709, de 08/02/2000, para reconhecer o alcance da imunidade às listas telefônicas, in verbis:

DESPACHO : Vistos. Cuida-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 119, III, "a" e "d", da Constituição Federal pretérita, contra acórdão proferido pela Décima Segunda Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, por unanimidade, entendeu que as listas telefônicas não estariam alcançadas pela imunidade concedida pelo art. 19, III, "d", daquela Carta Magna.

2. *Em suas razões sustenta a recorrente que o arresto recorrido negou vigência ao art. 19, III, "d", da citada Lei Maior.*

3. *A Procuradoria-Geral da República, ao exarar parecer, opinou pelo conhecimento e provimento do recurso, aduzindo, em síntese, que:*

"10. Ora, se a norma constitucional pretendendo facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos periódicos, prescreveu a sua imunidade tributária, incluindo o próprio papel destinado a sua impressão, não se pode excluir desta imunidade as listas telefônicas, que embora sem caráter noticioso, discursivo ou poético, cuidam de prestar informações de inegável utilidade pública (nesse sentido: RE nº 101.441-RS, Tribunal Pleno, Rel. emin. Min. SYDNEY SANCHES, in DJ de 19.08.88, p. 20262).

11. A propósito do tema, cabe ainda evidenciar o seguinte precedente dessa Corte Suprema:

"IMUNIDADE. IMPOSTOS. LIVROS. JORNAIS E PERIÓDICOS. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA Constituição FEDERAL.

A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos como são os filmes e papéis fotográficos." (STF, RE 174476/SP, Rel. Em Min. Marco

Aurélio, Tribunal Pleno, publicado no DJ de 12.12.97, p. 65580)

12. Destarte, ao contrário do que afirma o v. acórdão recorrido, a aquisição de papéis destinados à impressão de listas telefônicas está abrangida pela imunidade tributária."

4. No julgamento do RE 103.919-1/PR, em 5 de junho de 1995, por mim relatado, assim decidiu a Segunda Turma:

"Recurso extraordinário. ISS. Listas telefônicas. Imunidade tributária. Emenda Constitucional nº 1, de 1969, art. 19, III, "d". 2. A edição de listas telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao ISS (art. 19, III, "d", da Emenda Constitucional nº 1, de 1969), mesmo que nelas haja publicidade paga. 3. Orientação adotada pelo STF, em sessão plenária, no RE nº 101.441-RS. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido."

5. Por todo o exposto, com base no § 1º-A, do art. 557, da Lei nº 5.869, na redação dada pela Lei nº 9.756, de 17 de dezembro de 1998, conheço do recurso e lhe dou provimento, para deferir a segurança impetrada.

Publique-se.

Brasília, 8 de fevereiro de 2000.

Ministro Néri da Silveira

Relator

(grifou-se)

Para extinguir quaisquer dúvidas com relação ao entendimento jurisprudencial predominante no STF, no sentido da interpretação ampla do dispositivo constitucional em questão, segue transcrição de ementas de julgados reconhecendo a imunidade, *in verbis*:

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO - APOSTILAS. O preceito da alínea "d" do inciso VI do artigo 150 da Carta da República alcança as chamadas apostilas, veículo de transmissão de cultura simplificado. (RE 183403, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 07/11/2000, DJ 04-05-2001 PP-00035 EMENT VOL-02029-04 PP-00856)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embarracos ao exercício da liberdade de

expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 221239, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/05/2004, DJ 06-08-2004 PP-00061 EMENT VOL-02158-03 PP-00597 RTJ VOL-00193-01 PP-00406)

EMENTA Álbum de figurinha. Imunidade tributária. art. 150, VI, "d", da Constituição Federal. Precedentes da Suprema Corte. 1. Os álbuns de figurinhas e os respectivos cromos adesivos estão alcançados pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição Federal. 2. Recurso extraordinário desprovido. (RE 179893, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Primeira Turma, julgado em 15/04/2008, DJe-097 DIVULG 29-05-2008 PUBLIC 30-05-2008 EMENT VOL-02321-02 PP-00256 RTJ VOL-00206-01 PP-00392 LEXSTF v. 30, n. 359, 2008, p. 205-209)

TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) SOBRE A EDITORAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO INDUSTRIAL E DISTRIBUIÇÃO DE LISTAS TELEFÔNICAS. INQUINADA OFENSA AO ART. 19, III, D, DA CARTA DE 1969. Orientação jurisprudencial do STF, no sentido de que não estão excluídos da imunidade constitucional as publicações "que cuidam de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como e o caso das listas telefônicas". Recurso provido. (RE 134071, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 15/09/1992, DJ 30-10-1992 PP-19516 EMENT VOL-01682-02 PP-00410)

(grifou-se)

No caso dos autos, controvérteteu-se sobre o alcance da imunidade tributária do IPI sobre, dentre outros, os produtos saídos "Cliente Sempre em Dia" do Banco Bradesco. Embora reconhecidos como válidos os argumentos lançados no voto da Ilustre Relatora sobre a matéria, a maioria do Colegiado divergiu, especificamente com relação aos folhetos "Cliente Sempre em Dia", por considerar estarem abrangidos pela imunidade constitucional do IPI.

Conforme asseverado pela contribuinte, o produto "Cliente Sempre em Dia" do Banco Bradesco é editado por jornalistas, trata-se de publicação periódica, e contém informações socioambientais com atração dos leitores.

Verifica-se que o material não tem por finalidade divulgar produtos e serviços da instituição financeira, mas sim disponibilizar conteúdo educativo aos seus clientes e não-clientes sobre economia e práticas socioambientais. E justamente por ter conteúdo cultural, social e ambiental, albergando diversas variantes da atualidade, caracterizada está, além do

cunho publicitário, a finalidade também informativa e educativa, atraindo para si a imunidade do art. 150, inciso VI, alínea "d" da Constituição Federal.

Diante dos argumentos expostos, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte nessa parte para reconhecer estar o papel destinado à impressão dos produtos "Cliente Sempre em Dia do Bradesco" abrangido pela imunidade do IPI do art. 150, inciso VI, alínea "d" da CF/88.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello