



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

Processo n° 13896.722236/2011-76
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9303-007.920 – 3ª Turma**
Sessão de 24 de janeiro de 2019
Matéria 40.855.4316 - IPI - INCIDÊNCIA - Incidência de IPI sobre produtos das indústrias gráficas (industrialização X prestação de serviço)
Recorrente VALID SOLUCOES E SERVICOS DE SEGURANCA EM MEIOS DE PAGAMENTO E IDENTIFICACAO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2006

ATIVIDADE MISTA. ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE ARTIGOS IMPRESSOS PERSONALIZADOS CUMULADA COM A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS GRÁFICOS. INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE A SAÍDA DOS ARTIGOS E DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS PRESTADOS. POSSIBILIDADE.

A incidência do ISS sobre a prestação de serviços gráficos personalizados não exclui a incidência do IPI sobre a saída dos artigos impressos produzidos pelo estabelecimento, mediante operações de industrialização de transformação ou beneficiamento. A legislação aplicável à interpretação do caso concreto é aquela já vigente à época dos fatos geradores e não fazia qualquer exceção à incidência do IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de processo originado do auto de infração de e-fls. 766 a 775, cientificado à contribuinte em 10/10/2011 (fl. 767), para exigência dos créditos tributários de IPI não lançados pela empresa em notas fiscais, por erro de classificação e/ou erro de alíquota, referentes aos períodos de apuração de abril de a dezembro de 2006, no montante de R\$ 2.706.082,07 de imposto, R\$ 1.449.868,88 de juros de mora, R\$ 2.029.561,56 de multa de ofício proporcional e R\$ 1.474.788,48 de multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito, montando a R\$ 7.660.300,99, calculado até 09/2011.

O Enquadramento Legal está descrito às e-fls.: 768 (tributo), 773 (multa com cobertura) e 775 (juros). A fiscalização constatou a utilização pelo sujeito passivo de notas fiscais de saída com classificações fiscais e/ou alíquotas incorretas, que resultaram na falta de lançamento do IPI devido, segundo informações constante no Termo de Verificação e Encerramento Parcial da Ação Fiscal às e-fls. 607 a 626.

A contribuinte apresentou impugnação às e-fls. 790 a 802, em 09/11/2011. A 2ª Turma da DRJ/RPO, no acórdão nº 14-39.756, prolatado em 09/01/2013, às e-fls. 831 a 836, considerou, por unanimidade, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

Intimada (e-fl. 837) do acórdão da DRJ em 07/02/2013 (e-fl. 843), a contribuinte interpôs recurso voluntário, em 08/03/2013, às e-fls. 846 a 865. Apresentou, resumidamente, os seguintes argumentos: a) a classificação fiscal adotada pela recorrente é a de serviços gráficos personalizados, feitos sob encomenda para consumidor final individualizado, sujeitos à tributação pelo ISS e não pelo IPI, estando tal entendimento inclusive expresso em Súmulas do antigo TFR e do atual STJ; e b) a incidência de ISS sobre a atividade da empresa, reconhecida pelos tribunais judiciais, afastaria a incidência do IPI.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em 27/01/2016, resultando no acórdão nº 3402-003.028, às e-fls. 1036 a 1046, que tem as seguintes ementas:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2006

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ARTIGOS IMPRESSOS E CARTÕES MAGNÉTICOS PERSONALIZADOS. ENQUADRAMENTO NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). APLICAÇÃO DAS REGRAS DE CLASSIFICAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

O enquadramento na NCM de artigos impressos e cartões magnéticos produzidos por estabelecimento gráfico sob encomenda, ainda que personalizados, é determinado pelas seis Regras Gerais Interpretativas do Sistema Harmonizado (RGI/SH) e pelas duas Regras Gerais Complementares da NCM

(RGC/NCM), complementadas com os esclarecimento das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2006

ATIVIDADE MISTA. ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE ARTIGOS IMPRESSOS PERSONALIZADOS CUMULADA COM A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS GRÁFICOS. INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE A SAÍDA DOS ARTIGOS E DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS PRESTADOS. POSSIBILIDADE.

A incidência do ISS sobre a prestação de serviços gráficos não exclui a incidência do IPI sobre a saída dos artigos impressos produzidos pelo estabelecimento, mediante operações de industrialização de transformação ou beneficiamento.

ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL GRÁFICO. ARTIGOS IMPRESSOS E CARTÕES MAGNÉTICOS PERSONALIZADOS. DESTINAÇÃO DO PRODUTO PARA USO PRÓPRIO. INCIDÊNCIA DO IPI. POSSIBILIDADE.

É legítima a incidência do IPI na saída estabelecimento industrial gráfico de artigos impressos personalizados, incluindo cartões de PVC, com ou sem tarja magnética, dotados ou não de circuito eletrônico integrado (“microchip”), independentemente da destinação ser para uso próprio ou utilização na atividade operacional do encomendante, uma vez que a destinação final do produto é irrelevante para a definição da incidência do tributo em questão. Ademais, o fato de o produto não ser recolocado em circulação comercial ou produtiva não conduz à conclusão de que o IPI, nesta hipótese, seja indevido, pois tal conclusão equivaleria a conceder isenção de tributo, ao arrepio de lei específica, o que é expressamente vedado pelo art. 150, § 7º, da CF/1988.

O acórdão teve o seguinte teor:

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Fez sustentação oral o Dr. Daniel Tristman OAB 159.676 RJ.

Recurso especial de divergência da contribuinte

Intimada (e-fl. 1048) do acórdão nº 3402-003.028 em 26/02/2016 (e-fl. 1054), a contribuinte apresentou recurso especial em 14/03/2016, às e-fls. 1056 a 1075.

A contribuinte levanta divergência quanto ao entendimento do acórdão recorrido, com base nos acórdãos paradigmas nº 202-15.596 e nº 02-03.490, afirmando este que a atividade de confecção dos cartões magnéticos vendidos a clientes finais não se

enquadraria na hipótese de incidência do IPI, e aquele, que estando a atividade incluída na lista de serviços anexas ao Decreto-lei nº 406/88 dela se afastaria a incidência do IPI.

O Presidente da 3ª Câmara de Terceira Seção de Julgamento do CARF apreciou o recurso especial de divergência da contribuinte em 25/05/2016, no despacho de e-fls. 1125 a 1127, com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, dando-lhe seguimento relativamente à incidência concomitante de IPI e ISS sobre atividades gráficas sob encomenda.

Contrarrrazões da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi cientificada do despacho de admissibilidade de e-fls. 1125 a 1127, em 15/08/2016 (e-fl. 1128), e apresentou contrarrrazões em 19/07/2017, às e-fls. 1129 a 1136.

A Procuradora afirma, com base no art. 2º da Lei nº 4.502/1964, que para uma operação estar sujeita à incidência do IPI, basta que o estabelecimento industrialize um produto e a ele dê saída, não importando a que título jurídico decorra a saída do estabelecimento produtor.

Além disso, a interpretação de que, para os serviços indicados na lista definidora da tributação pelo ISS, não há incidência do ICMS ou do IPI, extraída do art. 8º do Decreto-lei nº 406/1968, deixou de ser válida a partir da vigência da Lei Complementar nº 116/2003, que, no seu art. 1º, § 2º, afasta expressamente apenas o ICMS para os serviços da citada lista.

Pelas razões apresentadas, a Fazenda Nacional pugna pela negativa do provimento do recurso especial do sujeito passivo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial de divergência da contribuinte é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais e dele conheço.

Entendo que bem andou a Procuradora em suas contrarrrazões, ao pleitear que se negue provimento ao recurso especial de divergência da contribuinte.

Há que se observar, para o caso concreto, que não há na legislação impedimento algum para exigência de IPI sobre mercadorias que estejam sujeitos à incidência do ISS. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, nos artigos 150 a 151, ao tratar das limitações do poder de tributar, não contém qualquer impeditivo à tributação pelo IPI dos serviços que envolvam a saída de produtos industrializados personalizados. Aliás, no art. 150, § 5º apenas se pode observar:

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

O CTN define o fato gerador do IPI em seu artigo 46, com a seguinte redação:

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 aperfeiçoamento para o consumo.

(Negritei.)

A situação em discussão se prende ao inciso II acima e o artigo 51 e seu parágrafo único nela referidos tem o seguinte texto:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

(...)

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Ou seja, apesar da alentada discussão doutrinária sobre obrigações de fazer, vinculadas ao ISS, e de dar, vinculadas ao IPI e ao ICMS, a citada personalização das mercadorias que saem do estabelecimento da contribuinte não tem o condão de excluí-las do campo de incidência do IPI.

No Termo de Verificação Fiscal, à e-fl. 609, está relatado:

O sujeito passivo utilizou a classificação fiscal 4911.9900 - Outros Impressos nas notas fiscais de saída de comercialização de uma ampla variedade de produtos de sua fabricação. A referida classificação fiscal foi utilizada na venda de Agendas, Blocos de Rascunho e de Anotações. Bobinas de Papel para Terminais Eletrônicos de Auto Atendimento, Calendários, Capas de Processo, Cartões Magnéticos, Envelopes, Formulários em Blocos tipo "manifold", Formulários Contínuos e Listagens. Formulários Diversos para Escritório, Livros do Registro e de Contabilidade, Pastas para Documentos, Papel Timbrado e Recibos, entre outros.

(Negritei.)

Logo, mesmo a contribuinte não deixou de tratar as mercadorias como sujeitas à incidência do IPI, sendo referido pela fiscalização erro de classificação ou de alíquotas, que implicou em reclassificação fiscal.

No mesmo sentido, o voto do aresto combatido estava suficientemente claro ao tratar da questão, como se observa nos excertos a seguir:

Em relação a essa reclassificação fiscal, a recorrente se limitou a alegar que o enquadramento de todos os produtos no único código NCM 4911.99.00 foi realizado para meros fins de cumprimento de obrigação acessória, posto que a sua atividade se sujeitava apenas a cobrança do ISS. Segundo a recorrente, a atividade por ela exercida consistia, majoritariamente, na realização de serviços gráficos, sob encomenda de seus clientes, para o que ela adquiria diversos materiais, tais como papéis, cadernos, blocos e cartões, e os personalizava, em consonância com as encomendas de seus clientes.

Sem razão a recorrente. De acordo com as informações por ela prestadas a fiscalização (fls. 392/588), verifica-se que a recorrente é uma indústria gráfica de grande porte, que produz artigos impressos diversificados e cartões de PVC, com ou sem tarja magnética, dotados ou não de circuito eletrônico integrado (“microchip”), mediante processamento de diversos tipos de matéria-prima.

Logo, dadas essas características, a recorrente realizava típica atividade industrial de transformação e beneficiamento, conforme definidas no art. 4º I, I e II, do Decreto 4.544/2002 (Regulamento do IPI – RIPI/2002), vigente na época dos fatos.

Portanto, diferentemente do alegado, atividade exercida pela recorrente não é de mera prestação de serviços, mas de industrialização. E o fato dela emitir nota fiscal de venda/saída dos produtos industrializados e comercializados, em vez de nota fiscal de serviços, ratifica o asseverado.

(Negritei.)

Assim, o CTN não estabelece a limitação tributação pelo IPI e o que se encontra é jurisprudência que levou à elaboração de Súmulas, todas exaradas para fatos geradores havidos na vigência do art. 8º do Decreto-lei nº 406/1968, o qual tinha a seguinte redação:

Art 8º O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por emprêsa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.(Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003)

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao impôsto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.(Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003)

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao impôsto sôbre circulação de mercadorias.(Redação dada pelo Decreto-Lei nº

834, de 1969) (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003)

(Negritei.)

No meu entender, o próprio Decreto-lei nº 406/1968 não afasta o IPI expressamente, pois, em sua ementa, já orientava prestar-se ao estabelecimento de normas aplicáveis ao ISS e ICMS, e não continha vedação à incidência do IPI quando do fornecimento de produtos industrializados. Entretanto, os tribunais elaboraram a exegese de que o § 1º do art. 8º contivesse tal vedação, quando afirmava que apenas o ISS se aplicaria aos tributos da lista de serviços lá disposta. Essa interpretação predominante levou à edição das súmulas invocadas pela contribuinte em sua defesa.

Apesar de substancial doutrina afirmar que a natureza da obrigação de fazer, sujeitas ao ISS, impossibilitaria a tributação por fatos pelo IPI, que denotam a obrigação de dar, não consigo ver o impedimento normativo para tanto, pois não encontro qualquer referência a isso seja em âmbito constitucional ou infra constitucional, à época dos fatos geradores em discussão.

Pois bem, mesmo acatando a jurisprudência então estabelecida, a partir de 1º/08/2003, a Lei Complementar nº 116/2003, que também dispunha sobre ISS, revogou o art. 8º anteriormente citado. Além disso, no seu art. 1º, a lei mais recente estabelece:

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.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

(Negritei.)

Ou seja, ao menos desde 1º de agosto de 2003, não vejo como excepcionar a incidência do IPI em saídas de mercadorias a ele sujeitas, ainda que estas possam ser incluídas na Lista de Serviços estabelecidas naquela Lei Complementar.

Nesse sentido salientam-se as seguintes considerações da Procuradora da Fazenda nas contrarrazões, à e-fl. 1132:

Portanto, para que uma operação esteja sujeita à incidência do IPI, basta que o estabelecimento industrialize um produto e a ele dê saída, não importando a que título jurídico decorra a saída do estabelecimento produtor (art. 2º, §2º, da Lei 4.502/64).

Por industrialização se compreende qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo as exceções legalmente previstas (art. 3º, parágrafo único da Lei 4.502/64).

Como se vê, das normas que determinam os campos de incidência do ISS e do IPI, não se deduz nenhum empecilho à eventual incidência de ambos sobre um mesmo fato econômico (o que não implica identidade de fato gerador, assevere-se).

*Com efeito, viu-se que **existem serviços cuja prestação envolve o fornecimento de mercadorias** e sobre esta saída de mercadorias não pode incidir o ICMS. Viu-se também que **o fato gerador do IPI é a saída, do estabelecimento, de produto por ele industrializado, não importando a que título se dê esta saída**. A Lei não exige que seja uma venda.*

Assim, caso o serviço envolva o fornecimento de produto industrializado pelo prestador de serviço, e que esteja relacionado na TIPI, ter-se-á consumado o fato gerador do IPI, mesmo em se tratando da prestação de um serviço, como no caso dos autos.

Veja-se que, para o IPI, não existe a vedação expressa que existe para o ICMS na LC 116/03. Assim, verificada a ocorrência do fato gerador, tem plena incidência o tributo federal.

(negritos do original)

Assim, havendo a saída de mercadorias industrializadas do estabelecimento da contribuinte, restou a discussão sobre a exclusão da tributação pelo IPI, em face de personalização desses produtos, que foi enfrentada já no aresto recorrido, e no qual me fulcro em parte da argumentação, às e-fls. 1045 e 1046:

A propósito do conflito de competência envolvendo o ISS e ICMS, já na vigência da referida Lei Complementar, o Supremo Tribunal Federal, no Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4389, ao interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa a referida Lei, reconheceu que o ISS não incidia sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria, mas apenas o ICMS. Para melhor clareza, veja redação do enunciado da ementa do referido julgado, in verbis:

EMENTA : CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE

COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.

Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (*ex nunc*), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS. 6¹

Tampouco o disposto no art. 9º, VI, do Decreto-lei 2.471/1988 ampara a pretensão da recorrente de que os artigos personalizados, resultantes de serviços de composição e impressão gráfica, pois, sabidamente, a concessão de remissão ou anistia não tem o condão de excluir determinados produtos do campo de incidência do IPI.

Ainda alegou a recorrente que era pacífica a jurisprudência dos Tribunais Superiores a respeito da não incidência do IPI sobre as atividades gráficas personalizadas, realizadas sob encomenda, tal qual as desenvolvidas pela autuada e objeto da presente autuação, a exemplo dos REsp nºs 437.324 e 966.184/RJ do STJ, em que a autuada figurou como parte.

Sem razão a recorrente. Os referidos julgados tratam da aplicação do citado art. 8º, § 1º, do Decreto-lei 406/1968, revogado na data dos fatos geradores do IPI lançados na presente autuação, do entendimento exarado no verbete da Súmula 156 do STJ, também superada, porque editada com base nos precedentes que aplicaram o disposto no referido preceito legal revogado, conforme já demonstrado.

Enfim, a recorrente alegou que, em recente julgamento do AREsp 103409/RS, processo em que a recorrente também figurava como parte, o STJ entendeu que não era devido o ICMS sobre os serviços de composição gráfica por ela prestados, tal qual a incidia o ICMS, por consequência lógica, também não incidia o IPI.

Mais uma vez, sem razão a recorrente. Com efeito, se em relação ao ISS e ao ICMS, a CF/88, no seu art. 156, III, e a Lei Complementar 116/2003, no seu art. 1º, § 2º, manteve a

¹ 6 BRASIL. STF. Tribunal Pleno. ADI 4389 MC, ReL. Min. JOAQUIM BARBOSA, j. Em 13/04/2011, DJe098 DIVULG 24052011 PUBLIC 25052011 RDDT n. 191, 2011, p. 196206 RT v. 100, n. 912, 2011, p. 488505)

proibição de dupla incidência dos referidos impostos, o mesmo não pode ser aplicado em relação ao IPI e ao ISS, porque não há na CF/88 nem na legislação infraconstitucional qualquer a vedação a cobrança concomitante do IPI e do ISS. Logo, se a situação fática se subsumir às hipóteses de incidência definidas para ambos os impostos, certamente, os dois deverão incidir e serem cobrados concomitantemente.

Dessa forma, fica demonstrado que não se aplica ao caso em tela, os fundamentos jurídicos exarados no AREsp 103409/RS e no REsp 1.092.206/SP, sujeito ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do artigo 543C do CPC, porque ambos os julgados abordaram, exclusivamente, a delimitação da competência tributária entre os Estados e os Municípios, relativamente à incidência do ICMS e do ISS.

(negritos do original)

Dessarte, ao menos desde 1º/08/2003, havendo fato gerador do IPI, sem exclusão legal específica, não há como afastar sua exigência, mesmo envolvendo mercadoria personalizada, fornecida com prestação de serviços.

CONCLUSÃO

Com base no exposto, voto pelo não provimento desse recurso para manter o acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Deprendendo-se da análise dos autos do processo, peço vênias ao ilustre conselheiro relator para expor meu entendimento acerca da matéria.

Tal matéria não é nova no Colegiado – que após apreciar a mesma questão, já manifestou de forma favorável ao contribuinte através dos Acórdãos 9303-005.430, 9303-005.427, 9303-005.428, 9303-004.394 e 9303-005.429.

Cabe destacar que o mesmo contribuinte desse processo já obteve decisão favorável em nossa turma, vez que havia sido considerada jurisprudência pacificada do STJ – em favor dele mesmo.

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 sujeito passivo.

Cabe, então, trazer *a priori* que o sujeito passivo tem por objeto a prestação de serviços gráficos “personalizados” “sob encomenda” dos seus clientes, com destaque para as atividades de confecção de impressos de segurança com tarja magnética como crachás e cartões plásticos.

O sujeito passivo oferece, além da emissão, a migração de tecnologias customizadas, com o intuito de atender diferentes demandas.

Considerando se tratar por óbvio de prestação de serviço gráfico customizado e personalizado, para fins de atendimento da demanda de clientes específicos, para melhor elucidar os pontos aqui desenvolvidos, cabe trazer que tais serviços, em síntese, são assim considerados por serem, quando de sua prestação, definidas estratégias para o desenvolvimento do produto demandado pelo cliente.

Tais serviços são vistos pelos clientes como diferencial nas empresas de serviços, vez que podem proporcionar para o funcionamento de seu negócio a personalização de que necessitam.

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

Ora:

- Perecibilidade, pois tais serviços não podem ser “armazenados/estocados” para a venda;
- Intangibilidade, pois não podem ser vistos, provados ou sentidos;
- Heterogeneidade, pois tais serviços sofrem variação para cada cliente, considerando a customização dedicada;
- Simultaneidade, pois envolve a dinamicidade entre a produção e o consumo.

O serviço customizado prestado pelo sujeito passivo abrange essas características, vez que:

- Reflete um planejamento anterior para a busca do objeto alcançado, em observância a demanda específica exposta em contrato firmado entre o cliente e o prestador;
- Não se trata de venda de produtos de prateleira padronizáveis;
- Se diferenciam, de acordo com a demanda de cada cliente – considerados efetivamente, *de per se*, como pontuais e especiais.

É de se considerar, ainda, que os serviços customizados envolve interação direta com o cliente - uma vez que a personalização do produto é alcançada de forma colaborativa entre a parte contratante e o contratado.

Ademais, após breve elucidação e antes de se adentrar na discussão acerca da incidência do IPI, discorrendo sobre eventual conflito de competência. O que se torna impossível se ignorar esse tema, cabe trazer ainda que a atividade personalizada, que envolve sua customização para atendimento da necessidade de eventual cliente, inquestionável, que tal serviço 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.

Tanto é assim, que os Tribunais empregam tais conceitos – produtos feitos por encomenda, personalizados e customizados – para afastar a incidência do ICMS e/ou IPI em operações que envolvam o fornecimento de bens oriundos desses serviços especializados e personalizados.

Tanto é assim, que, no que tange às essas discussões envolvendo o ISS e o ICMS, é de se recordar que os Tribunais têm 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 oriundas desses serviços não são disponibilizadas a terceiros.

Para tal entendimento, é de se recordar o art. 1º, § 2º, da LC 116/03, *in verbis* (Grifos meus):

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.

[...]

Com tal dispositivo, resta claro que os serviços constantes da lista de serviço da LC 116/03 não ficam sujeitos ao ICMS, apenas ao ISS.

Continuando, no que concerne à discussão acerca da incidência cumulativa envolvendo o ISS e o IPI, importante mencionar que o TRF já editou Súmula 143/83 (Grifos meus):

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.

Frise-se tal entendimento o disposto no 9º do Decreto-Lei 2471/88 que, por sua vez, estabelece que ficam cancelados os processos administrativos que trate da cobrança do IPI no fornecimento de produtos personalizados de serviços de composição gráfica e impressão gráfica:

Art. 9º. Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança:

[...]

VI – do Imposto sobre Produtos Industrializados relativamente ao fornecimento de produtos personalizados, resultantes de serviços de composição e impressão gráficas; e

[...]

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 impossibilidade da incidência concomitante do ISS e IPI sobre a mesma atividade, a instituição de tributos é extensivamente definida na Constituição, mediante a atribuição de competência – o que ressurto o 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 enunciado, 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, *expresse*, tem-se que se a LC 116/03 dispôs que as atividades gráficas discutidas no presente processo são fatos geradores do ISS, incontestemente não haver que se falar em tributação pelo ICMS e IPI sobre tais serviços.

Tanto é assim que, nesse sentido, nota-se que fluíram várias decisões favoráveis, afastando a tributação pelo IPI.

A própria American Bank Note Company Gráfica e Serviços Ltda – **adquirida pela Valid Soluções**, à época, havia impetrado mandado de segurança preventivo contra a Fazenda Nacional para ter o reconhecimento de seu direito líquido e certo de não recolher o IPI sobre os serviços gráficos de confecção de cartões magnéticos.

No julgamento do RESP 437.324 – RS envolvendo a American Bank Note Company Gráfica e Serviços Ltda, vê-se que o STJ, através do ilustre Ministro Franciulli Netto, emitiu acórdão concedendo integralmente a segurança pleiteada declarando que as referidas atividades envolvem típica prestação de serviço ao ISS, consignando a seguinte ementa (Grifos meus):

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

Cumpra a este Sodalício examinar eventual afronta a dispositivos de lei federal, nos termos da letra "a" do permissivo constitucional, ou, pela letra "c", sanar possível dissenso pretoriano acerca de determinada questão. Assim, não prevalece o entendimento sustentado pela recorrente no sentido de que deve o Superior Tribunal de Justiça reconhecer de ofício a extinção do mandado de segurança preventivo.

Embora prequestionada a questão da perda de objeto da impetração, que entendeu a Corte de origem não existir, pretendeu a recorrente, quanto a esse ponto, configurar o dissenso pretoriano com julgados deste Sodalício sem, contudo, realizar o indispensável cotejo analítico, vindo em desacordo com o estabelecido nos arts. 541, do CPC e 255, §§ 1º e 2º, do RISTJ.

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

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

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

Cabe trazer que essa decisão transitou em julgado em 3.11.03.

Outro precedente igualmente importante é o veiculado no julgamento do REsp 966.184-RJ decorrente de ação ordinária ajuizada pela American Bank Note Company Gráfica e Serviços Ltda também com o objetivo de que fosse declarada a não incidência do IPI sobre os cartões de crédito com tarja magnética confeccionados no período de junho/88 a junho/89, por se tratar de prestação de serviços personalizados sob encomenda.

Tal REsp, após apreciação pelo STJ – relator Ministro Herman Benjamin, foi emitido acórdão com a seguinte ementa (Grifos meus):

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPI. CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS E DE CRÉDITO. NÃO-INCIDÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 156/STJ.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que em casos como o dos autos, de empresa que produz cartões magnéticos personalizados, não há incidência de IPI. Aplicação, in casu, da Súmula 156/STJ: "a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS."

2. Agravo Regimental não provido.

Cabe trazer que essa decisão também transitou em julgado.

Em outro julgamento no STJ, onde consta como parte a American Banknote S/A – adquirida pelo sujeito passivo, especificamente quando da apreciação do Resp 103409/RS ficou decidido que não é devido o ICMS sobre os serviços de composição gráfica prestados por ela, tal qual a impressão de cartões magnéticos personalizados e sob encomenda, conforme consignado em ementa:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS PERSONALIZADOS E SOB ENCOMENDA.

NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS. NÃO APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO STF NA MEDIDA CAUTELAR NA ADI 4389. SITUAÇÕES FÁTICAS DISTINTAS. ANÁLISE DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. COMPETÊNCIA DO STF.

1. Nos termos do art. 535 do CPC, os embargos declaratórios somente são cabíveis para modificar o julgado que se apresentar omissivo, contraditório ou obscuro, bem como para sanar possível erro material existente no acórdão, o que não aconteceu no caso dos autos.

2. No julgamento da medida cautelar na ADI 4389, o STF reconheceu a não incidência do ISS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.

3. A incidência do ICMS só ocorrerá nos casos em que a produção de embalagens, etiquetas sob encomenda (personalizada) seja destinada a subsequente utilização em processo de industrialização ou posterior circulação de mercadoria, o que não é o caso dos autos.

4. In casu, trata-se de produção de cartões magnéticos sob encomenda para uso próprio da empresa. No caso, a embargada atua como consumidora final, ou seja, tais cartões não irão fazer parte de futuro processo de industrialização ou comercialização. Incide, portanto, o ISS nos termos do que restou determinado 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 art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

5. Não cabe ao STJ analisar suposta violação de dispositivos constitucionais, mesmo a título de prequestionamento, sob pena de usurpação da competência do STF.

Embargos de declaração rejeitados.

Em vista de todo o exposto, vê-se acertado o entendimento de que nessa atividade 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.

O que, por conseguinte, as disposições da LC 116/2003 - § 2º, do art. 1º, traz 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.

Ademais, não há como se ignorar os precedentes favoráveis dos Tribunais, inclusive aqueles emanados de Recursos interpostos por empresas que foram adquiridas pelo sujeito passivo.

Em tempos atuais, inclusive, o novo Código de Processo Civil – Lei 13.105/15 traz explicitamente o respeito à “eficácia vinculante dos precedentes” em seus arts. 926 e 927, *in verbis* (Grifos meus):

Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

Deve-se, assim, em respeito ao Princípio da Eficácia Vinculante dos Precedentes” – exposta “explicitamente” pelo Novo Código de Processo Civil - NCPC, observar o entendimento emanado pelos tribunais. Nesse caso, o entendimento de que para os serviços gráficos personalizados deve-se afastar a incidência do IPI.

Diz-se Princípio, pois deve ser considerado, assim como os outros balizadores primordiais trazidos pelo nosso ordenamento, para se nortear/direcionar o julgador/juiz quando da apreciação da matéria em debate à solução jurídica mais equânime com as diretrizes emanadas pela Carta Magna e pela legislação vigente, garantindo o conforto e a segurança jurídica de que tanto busca a Administração Fazendária e o sujeito passivo.

Não é demais lembrar que no processo administrativo há que se considerar e respeitar tais precedentes, conforme versa o art. 15 do NCPC

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

A cultura de valorização de precedentes, que torna a jurisprudência no Brasil fonte direta da estrutura jurídica adotada pelo Brasil traz irrefutavelmente segurança jurídica ao buscar o respeito à unicidade da interpretação quando as decisões possuem potencial para tanto. Não seria algo impositivo, mas recomendável – em respeito à segurança jurídica e à eficiência.

Veja as lições dadas pelo nobre Ministro Herman Benjamin – na revista Conjur (Destaques meus):

[...]

*Recém-empossado diretor da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (Enfam), o ministro do Superior Tribunal de Justiça **Herman Benjamin** coloca o ensino judicial como o principal meio de inculcar nos juizes a cultura de precedentes. A aproximação do sistema brasileiro, do civil law, com o common law se intensificou com a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015, e as mudanças começam a pegar.*

“Mesmo nos tribunais mais rebeldes, hoje entendem que há um dever que vem com o múnus público de ser juiz, de cumprir as decisões das instâncias superiores. As escolas [da magistratura] têm feito um belo trabalho de mudar a cultura, de passar para o juiz que não se trata de imposição de natureza casuística ou autoritária. É um norte seguro para a nossa carreira”, diz o ministro, em entrevista ao Anuário da Justiça Brasil 2019, que tem lançamento previsto para maio.[...]

Nessa linha, também havia se manifestado anteriormente a Ministra Regina Helena Costa no Seminário do CARF.

As decisões emanadas pelo STJ consideraram a mesma atividade do sujeito passivo e, nesse caso, o mesmo contribuinte (eis que incorporou a pessoa jurídica parte à época), não restando dúvida quanto à necessidade da aplicação dos fundamentos determinantes do precedente ao caso concreto – até mesmo por economia processual.

Vê-se que aquele tribunal conseguiu diferenciar o que seria serviço e industrialização para que não haja conflitos de competência entre os tributos (ISS x IPI e ICMS).

Nessa linha, dou provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Processo nº 13896.722236/2011-76
Acórdão n.º **9303-007.920**

CSRF-T3
Fl. 1.148

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama