



Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15374.001623/2002-07
ACÓRDÃO	3302-014.468 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IGCAP RIO - INDÚSTRIAS GRÁFICAS E COMÉRCIO DE ARTEFATOS DE PAPÉIS LTDA (ANTIGA SWEDA IND. E COM. DE SUPRIMENTOS LTDA)
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/03/2001

LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N° 406/68. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. VENDA DE BOBINAS DE PAPEL PERSONALIZADAS.

A jurisprudência do STJ está pacificada no sentido de que a atividade de composição e impressão gráfica, personalizada e sob encomenda, não está sujeita à incidência do IPI, mas apenas de ISS,

Nos termos da Súmula nº 156 do STJ, a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fábio Kirzner Ejchel (suplente convocado), Marina Righi Rodrigues Lara, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente). Ausente o Conselheiro Mario Sergio Martinez Piccini, substituído pelo Conselheiro Fábio Kirzner Ejchel.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração de IPI (fls. 546/585) lavrado em decorrência da constatação de falta de lançamento do imposto nas notas fiscais em razão de entendimento do contribuinte de que uma das atividades que realiza não é considerada industrialização.

A infração, relatada pelo Auditor-Fiscal no Termo de Verificação Fiscal de fls. 54/55, parte integrante do Auto de Infração, pode ser assim resumida:

a) a interessada entende que o produto de sua fabricação denominado Bobinas Personalizadas (bobinas de papel destinadas à utilização em máquinas impressoras de cupom fiscal — PDV), com impressão de logotipo do encomendante, se sujeita somente à incidência de ISS, tendo em vista que a operação que executa está incluída no item 77 da lista anexa ao Decreto-lei 406/68;

b) por sua vez, a fiscalização entende que a operação para a confecção das ditas bobinas personalizadas enquadra-se no conceito de beneficiamento, nos termos do art. 4º, inciso II, do Decreto 2.637/98 (RIPI/98), classificando-se as bobinas sob o código 4823.5100 da TIPI, aprovada pelo Decreto 2.092/96, sujeitas à alíquota de 12%;

c) ressalva a fiscalização que a empresa não executa os serviços de composição gráfica, uma vez que não possui em seu estabelecimento os equipamentos necessários para essa atividade, efetuando, tão somente, a impressão de logotipos/marcas em bobinas de papel utilizando clichês personalizados fornecidos pelos encomendantes.

Com base nesse entendimento o auditor refez a apuração do imposto, tributando as vendas das bobinas personalizadas, nota a nota, segundo demonstrativos de fls. 146/170 (1998), 267/314 (1999), 408/485 (2000) e 521/542 (janeiro a março de 2001). Após, reconstituiu a apuração do imposto, cujos saldos devedores apurados estão sendo exigidos no presente lançamento. Sobre os montantes do imposto não destacado pela contribuinte em suas vendas, mas acobertados pelos créditos escriturados, está sendo exigida a multa conforme demonstrativo.

Em 09/01/2003 a autuada protocolou a Impugnação de fls. 603 a 612, discordando do lançamento efetuado nos seguintes termos, em apertada síntese:

a) requer em preliminar, caso seja considerado necessária, a realização de diligência fiscal para comprovar que "as BOBINAS SÃO EFETIVAMENTE PERSONALIZADAS e se compõem efetivamente de COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA e feitas sob ENCOMENDA";

b) no mérito, alega que as bobinas de papel produzidas por encomenda de seus clientes e impressas com marcas ou logotipos desses clientes é atividade caracterizada como serviço de composição gráfica personalizada e sob encomenda, relacionada no item 77 da relação de serviços anexa ao DL 406/68, frisando que a empresa não industrializa o papel utilizado nas bobinas;

A 3ª Turma da DRJ-Juiz de Fora (DRJ-JFA), em sessão datada de 28/07/2005, **por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação**. Foi exarado o Acórdão nº 10.780, às fls. 630/637, com a seguinte Ementa:

IPI. COMPOSIÇÃO GRÁFICA.

A atividade de composição gráfica relacionada no item 77 da lista anexa ao DL 406/68 é definida como montagem de material tipográfico, não se confundindo com a atividade de impressão.

CORTE.

A atividade de corte relacionada no item 72 do mesmo DL só é considerada prestação de serviço quando executada em objetos não destinados à comercialização.

INCIDÊNCIA.

É irrelevante para determinar a incidência do IPI o fato de quaisquer serviços estarem catalogados na lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68, ou que foram ou venham a ser posteriormente incluídos, desde que a operação seja caracterizada como de industrialização nos termos do artigo 4º do RIPI/98. A incidência do ISS não exclui a do IPI.

PERÍCIAS. DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indeferem-se os pedidos de diligência quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador.

O contribuinte, **tendo tomado ciência da decisão da DRJ-JFA em 18/12/2005** (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 661), **apresentou Recurso Voluntário em 09/01/2006**, às fls. 668/678.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II – DOS FUNDAMENTOS

Alega o recorrente que, para o deslinde da questão, o que importa é se saber se a bobina impressa de forma personalizada foi efetivamente encomendada pelo seu destinatário e se somente por ele poderia ser utilizada, independentemente de quantas e quais as operações foram necessárias até a sua saída do seu estabelecimento.

Afirma que, embora a decisão da DRJ reconheça, expressamente, que o recorrente possui e utiliza máquinas impressoras na produção da bobinas personalizadas, conclui — com base no dicionário Houaiss — que a expressão "composição gráfica", a que se refere o item 77 do Decreto Lei 406/68, é, apenas, a montagem de material tipográfico, que, no entender dos ilustres julgadores, é completamente distinta da atividade de impressão gráfica, abandonado toda uma interpretação jurisprudencial consolidada nos tribunais e optado pela interpretação literal — dentre todas, reconhecidamente a mais pobre:

14. De fato. Se abrirmos o próprio Dicionário Eletrônico Houaiss citado na decisão, e imprimirmos as acepções da palavra "composição" da expressão "composição gráfica", verificar-se-á que ocupam nada menos do que cinco páginas tamanho A4, entre elas a mencionada no Acórdão recorrido, mas, também, a que refere-se ao conjunto dos diversos elementos que integram o impresso.

15. Vê-se, portanto, que a interpretação literal utilizada pela decisão atacada é completamente autoritária, por não ter justificado os fundamentos que teriam sido levados em conta para se escolher aquele, e não este, significado.

16. Em seguida, a Turma Julgadora passou a discorrer sobre a interpretação de que a atividade gráfica, aos olhos da Secretaria da Receita Federal, seria industrial, embora reconheça, expressamente, que isso ocorre "... apesar do Poder Judiciário estar decidindo de forma diversa..." (fls. 629, 12ª linha)

17. Ora, se não existem quaisquer dúvidas de que a recorrente cortava bobinas maiores de papel em outras, menores, na largura e comprimentos determinados pelos encomendantes, para, logo após, nelas imprimir as características por eles determinadas, não há qualquer base legal para transmudar-se a sua atividade de prestadora de serviços em industrial, porque a atividade de corte de papel, ainda que em bobinas, por encomenda de terceiro, para, após, serem impressas, também está incluída no âmbito do Decreto-Lei nº 406, de 31/12/68, verbis:

(...)

18. Como restou incontroverso — repise-se — que o corte de das bobinas que se pretende tributar, embora antes de sua impressão personalizada, foi efetuado nas dimensões encomendadas, com o único fim de, após, prestarem-se como suporte físico de uma atividade artística — a impressão personalizada, parece-nos de uma clarividência solar que todo o labor forma um todo indivisível, efetuado única e exclusivamente por encomenda dos clientes, dizendo tal atividade, por isso mesmo, interesse restrito aos encomendantes, o que não possui qualquer paralelo com a atividade de industrialização, porque esta se destina à comercialização do produto para um adquirente indeterminado, enquanto aquela se exaure na

entrega do material encomendado, que não possui nenhum valor comercial para outrem, pois somente o encomendante possui o interesse e o direito de utiliza-lo.

Para fazer a correta análise do recurso, vejamos quais os fundamentos do acórdão recorrido:

*No mérito, é importante reforçar que a requerente é empresa industrial que produz, dentre outros, bobinas de papel para máquinas comerciais. **Seu processo produtivo, conforme descrição às fls. 53/54, pode ser assim resumido:***

- 1) recebe do fornecedor bobina de papel com cerca de 200 Kg, 7.500 m de comprimento e 630 mm de largura (MP);*
- 2) no caso das bobinas com impressão da razão social da Sweda ou da marca/logotipo dos clientes (bobina impressa e bobina personalizada), remete a bobina de papel para a máquina impressora;*
- 3) remete a bobina de papel (MP) para a máquina de corte e rebobinamento. De acordo com o pedido do cliente, o papel é cortado em bobinas que variam de 13 m até 300 m de comprimento, e de 37 mm até 610 mm de largura;*
- 4) após o corte e o rebobinamento as bobinas são colocadas manualmente em caixas que variam de 30 a 100 unidades;*
- 5) remete as bobinas embaladas para o setor de expedição;*
- 6) após o faturamento as bobinas são expedidas para o cliente.*

Pela descrição acima, não restam dúvidas de que a contribuinte executa operações de industrialização.** Mais precisamente, as operações que efetua, inclusive na produção das bobinas personalizadas, enquadram-se no artigo 4º, inciso II, do Regulamento do Imposto sobre produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto 2.637/98 (RIPI/98). **Tanto assim que a própria empresa destaca o IPI devido nas vendas dos produtos denominados 'bobinas lisas', segundo informação de fl. 621, extraída do processo nº 13707.001856/2001-8, fruto da mesma ação fiscal.

A impugnante inicia sua defesa ressaltando que não industrializa o papel utilizado na confecção das bobinas personalizadas. Desnecessária a observação,** tendo em vista que este fato está bem detalhado na descrição do processo produtivo às fls. 53/54. **Em nenhum momento se cogitou o contrário.

Prosseguindo em sua argumentação, a empresa pretendeu enquadrar o processo de corte das bobinas de papel (matéria-prima), em dimensões estipuladas pelos encomendantes, no item 72 da relação anexa ao DL 406/68, a seguir transcrito, caracterizando essa atividade como prestação de serviço.

72 - Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização. (grifos acrescidos)

Não procede sua pretensão. **A parte final do item 72, acima, dispõe literalmente que as operações relacionadas são consideradas prestação de serviço desde que executadas em objetos não destinados à comercialização (ou industrialização).** Não é o caso das bobinas de papel confeccionadas pela Sweda. Por mais que tenham sido objeto de encomenda direta de seus clientes, e que tragam impressa a marca/logotipo desses clientes, as bobinas são, exatamente, o objeto do comércio da Sweda. Mesmo que produzidas sob encomenda direta, as bobinas são vendidas a seus clientes, o que impossibilita pretender incluir a industrialização que executa no item 72 em comento. **As atividades relacionadas nesse item 72 só podem ser enquadradas como prestação de serviço quando executadas em bens de terceiros.**

(...)

A contribuinte confundiu os conceitos. A elaboração de produtos personalizados sob encomenda direta, para uso exclusivo do encomendante, por si só, não é hipótese a ensejar a não incidência do 1PI, a menos que a atividade exercida na confecção desses produtos não seja considerada industrialização ou esteja excluída desse conceito (inciso V, do artigo 5º, do RIPI/98), conforme será tratado mais detalhadamente a seguir.

Também merece ressaltar, contrariando as alegações da autuada, que **apesar de produzir as 'bobinas personalizadas' a empresa não executa serviços de composição gráfica ou qualquer outra das atividades relacionadas no item 77 da relação anexa ao DL 406/68, abaixo transcrito:**

77. Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia;

No processo de industrialização das bobinas personalizadas a empresa executa, além do corte e rebobinamento, tão somente a impressão, utilizando os clichês personalizados fornecidos pelos encomendantes, sendo que a impressão é atividade distinta da composição gráfica. Conforme definição do Houaiss, composição sob o prisma das artes gráficas significa "montagem de material tipográfico para fins de impressão". Como demonstrado pelo auditor, a empresa não executa essa montagem do material tipográfico, inclusive, por não possuir os equipamentos necessários para tal fim (fls. 49/50). Em síntese, **o processo produtivo das bobinas lisas é idêntico ao das bobinas personalizadas, com a exceção de que, no caso das personalizadas, é acrescida a impressão do 'logotipo' ou 'marca' dos clientes da Sweda, repise-se, utilizando clichês fornecidos pelos clientes.**

Nesse ponto a impugnante alega que o auditor enganou-se ao informar que a empresa não possui todas as máquinas necessárias ao seu processo produtivo. Não foi essa a informação do auditor. O auditor informa (fls. 49/50), e comprova (fls. 53/61), que a empresa não possui as máquinas necessárias para as atividades de composição gráfica, entendendo-se composição gráfica como a montagem de material tipográfico, que requer a utilização de máquinas para

*fundir ou compor caracteres tipográficos, para a preparação ou fabricação de clichês, blocos cilindros ou outros elementos de impressão. **São essas máquinas que a empresa não possui.** O auditor esclarece que, no processo produtivo das bobinas personalizadas, a empresa utiliza impressoras para a impressão dos logotipos/marcas dos clientes utilizando clichês fornecidos por esses mesmos clientes. Note-se que o fornecimento do clichês pelos clientes é fato descrito pela própria atuada (fl. 54).*

(...)

*Ou seja, **a atividade gráfica só não é considerada industrialização quando decorrente de encomenda direta, efetuada na residência do executor ou em oficina, e desde que seja preponderante o trabalho profissional.***

*Essa é a única possibilidade, nos termos da legislação do IPI, de excluir a atividade exercida pela interessada do conceito de industrialização, eximindo-a da tributação do imposto. E as condições são cumulativas: encomenda direta, atividade exercida na residência ou em oficina, preponderância do trabalho profissional. **No caso em tela a atividade de produção das bobinas personalizadas só atende à primeira condição** (efetuada por encomenda direta).*

*A contribuinte traz jurisprudência dos tribunais superiores de que os "serviços" que executa não se sujeitam à incidência do IPI. Todavia, o entendimento da Secretaria da Receita Federal é o seguinte: **o fato de a atividade exercida estar incluída na lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 não a exime da incidência do IPI. Em outras palavras, o entendimento da SRF é de que a tributação pelo IPI e pelo ISS não são excludentes**, entendimento esse expresso nos Pareceres Normativos CST nºs 253/1970, 127/1971 e 83/1977, merecendo transcrição o seguinte trecho do PN CST 253/1970:*

(...)

*Não fosse essa vinculação obrigatória e outra não seria a decisão desta julgadora. **Apesar do Poder Judiciário estar decidindo de forma diversa, considerando que a inclusão do serviço na lista do DL 406/68 inibe a incidência do IPI, meu entendimento é em sentido contrário.** A incidência do IPI vincula-se estritamente ao conceito legal de industrialização (art. 4º do RIPI/98, cuja matriz legal é o artigo 3º da Lei 4.502/64). Toda e qualquer atividade caracterizada como industrialização, nos termos da Lei, está sujeita ao imposto. Apenas as atividades expressa e legalmente excluídas do conceito de industrialização ficam fora do campo de incidência do imposto (art. 5º do RIPI/98). E só. O DL 406/68 não tem o condão de alterar a sistemática da incidência do IPI, a menos que trouxesse, expressamente, essa disposição. Tampouco existe outro diploma legal que exclua do conceito de industrialização atividades sujeitas à incidência do ISS.*

Como se verifica, o colegiado de piso, apesar de reconhecer que o Poder Judiciário vem decidindo no sentido de considerar que a inclusão do serviço na lista do Decreto-Lei nº 406/68 inibe a incidência do IPI, afirma que possui entendimento em sentido contrário. Vejamos

os termos das referidas decisões judiciais. Inicialmente, o STJ uniformizou o entendimento sobre a matéria através da Súmula nº 156, de 22/03/1996:

A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

Nesse sentido, trago os seguintes precedentes:

i) Recurso Especial nº 1.942.701-MG, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, publicação no DJe em 23/03/2023:

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. PRODUÇÃO DE PLACAS SINALIZADORAS SOB ENCOMENDA. NÃO INCIDÊNCIA DE IPI. INCIDÊNCIA APENAS DE ISS. PRECEDENTES.

(...)

3. As instâncias ordinárias assentaram como parte do objeto social da empresa as atividades de construção civil e obras de engenharia em geral e programação visual e publicidade, desde a elaboração de projetos, confecção de placas, inclusive serviços gráficos e reprográficos, letreiros, painéis e congêneres luminosos ou não, instalação, utilizando peças pré-fabricadas e ou adquiridas de terceiros, bem como consideraram que esses últimos são serviços "personificados ou por encomenda".

4. A jurisprudência do STJ está pacificada no sentido de que a atividade de composição gráfica, personalizada e sob encomenda não está sujeita à incidência do IPI, mas apenas de ISS. Precedentes.

(...)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (relator):

No caso em exame, a sentença julgou procedente a ação para declarar a não incidência do IPI sobre "os serviços de pintura e confecção de painéis, faixas, tabuletas, cartazes e artigos congêneres", por se tratar de serviços "personificados ou por encomenda", o que atrai a incidência do ISS. Fundamentou o decisum no fato de que **a "atividade preponderante" da empresa autora que "é a de fazer, que implica na obrigação acessória de dar, [...] ainda que haja a transformação do produto para o consumo, conforme alegado pela ré, o fornecimento sem a composição personalizada não possui qualquer utilidade"** (fls. 146-151).

Por sua vez, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região reformou a sentença para considerar que é industrializado todo produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza, finalidade ou aperfeiçoamento para consumo, de forma a incidir o IPI sobre a atividade, predominantemente identificável na TIPI/2006, conforme trechos que reproduzo (fls. 241-247):

(...)

No mérito, assiste razão à parte recorrente.

(...)

Nesse contexto, observa-se que as atividades da empresa recorrida foram bem compreendidas pelo acórdão impugnado, porquanto apontou que de parte do objeto social da autora, conforme acima consignado, constam as seguintes atividades: "Construção civil e Obras de engenharia em geral; Programação visual e publicidade, desde a elaboração de projetos, confecção de placas, inclusive serviços gráficos e reprográficos, letreiros, painéis e congêneres luminosos ou não/installação, utilizando peças pré-fabricadas e ou adquiridas de terceiros" (fl. 242).

Importa destacar que o Tribunal de apelação, ao enquadrar as hipóteses fáticas no comando do art. 46 do CTN, bem delimitou a controvérsia ao considerar "desinfluyente se a autora produz as peças que vende 'sob encomenda'". Logo, fica evidenciado que o referido entendimento é contrário à Súmula n. 156/STJ, segundo a qual "a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS".

(...)

No caso em exame, o pleito da recorrente foi integralmente acolhido em primeira instância, ao argumento de que as atividades em discussão nos autos têm característica de contratação personalizada, cuja produção é realizada exclusivamente no interesse e em benefício do contratante (fls.148-149):

Assim, a questão a ser apreciada nestes autos cinge-se em identificar a natureza da atividade da parte autora e aplicar o princípio da preponderância para então definir se é ou não o caso de incidência ele 1PI. Não se trata, como alegado pela ré, de estabelecer hipótese de isenção, com afronta à determinação de [...] interpretação literal constante do art. 111, II, do CTN, mas de analisar a materialidade de cada um dos impostos tendo em conta o traço essencial das suas bases econômicas.

[...]

Constata-se que a empresa, quando contratada, tem duas obrigações: a de fazer e a de dar. Nestes casos em que a atividade da empresa é mista, deve-se, segundo o Ministro Teori Albino Zavascki, verificar a atividade contratada e prestada em caráter preponderante para definir o tributo incidente (REsp 725246/PE, Rei. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 25.10.2005, DJ 14.11.2005, p. 215).

Analisando o contrato social, verifico que a atividade preponderante da empresa autora é a de fazer, que implica na obrigação acessória de dar, uma vez que ainda

que haja a transformação do produto para o consumo, conforme alegado pela ré, o fornecimento sem a composição personalizada não possui qualquer utilidade.

Assim, entendo que os serviços de pintura e confecção de painéis, faixas, tabuletas, cartazes e artigos congêneres, personificados ou por encomenda, é fato gerador do ISS e não do IPI.

A LC n. 116/2003 – em sua lista anexa – estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN (entre eles o objeto da presente demanda), que se encontram listados nos itens 13.05 e 24:

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.

[...]

13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarem sujeitos ao ICMS. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

[...]

24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.

A mencionada lei complementar, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS, a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para tributação pelo ISS (RE n. 651.703, relator Luiz Fux, Tribunal Pleno, Dje de 26/4/2017).

Tratando-se de prestação de serviços personalizados e sob encomenda, não há falar em incidência de IPI. Assim, em meu sentir, correto o entendimento do Juízo de primeiro grau no sentido de que "os serviços de pintura e confecção de painéis, faixas, tabuletas, cartazes e artigos congêneres, personificados ou por encomenda, é fato gerador do ISS e não do IPI" (fl. 148).

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial para restabelecer os termos da sentença.

ii) AgInt no Recurso Especial nº 1.620.382-PE, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, publicação no DJe em 13/10/2017:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA. IPI. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que não incide IPI nos serviços de composição e impressão gráfica. Precedentes: AgInt no AREsp 891.568/SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 23/6/2017; AgRg no REsp 1.369.577/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 6/3/2014; AgRg no REsp 1.308.633/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 1/10/2013.

2. Agravo interno não provido.

(...)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): O recurso não merece prosperar.

Com efeito, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que não incide IPI nos serviços de composição e impressão gráfica.

Nesse sentido:

(...)

Ante o exposto, nego provimento ao agravo interno.

iii) AgRg no Recurso Especial nº 1.308.633–SP, Relator Ministro CASTRO MEIRA, publicação no DJe em 01/10/2013:

EMENTA

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.

Portanto, em relação à possibilidade de incidência simultânea de IPI e ISS, bem como quanto ao fato da prestação do serviço envolver fornecimento de mercadorias, o assunto já está pacificado no STJ. Se a relatora do acórdão recorrido entende em sentido contrário, como consta daquela decisão, ou se a Receita Federal também entende de forma contrária, isso é totalmente irrelevante. A competência para dirimir controvérsias referentes à legislação federal foi dada pela Constituição Federal ao STJ, e não à Receita Federal.

Quanto à alegação de que o recorrente não realiza a atividade de composição gráfica, com a afirmação de que a empresa não possui as máquinas necessárias para tais atividades, **vejamos os exatos termos da decisão recorrida**: “O auditor informa (fls. 49/50), e comprova (fls. 53/61), que a empresa não possui as máquinas necessárias para as atividades de composição gráfica”.

Necessário, então, verificar as informações prestadas pelo auditor responsável pela fiscalização no “TERMO DE VERIFICAÇÃO E DE CONSTATAÇÃO FISCAL” (fls. 54/55):

*I) FALTA DE RECOLHIMENTO de Imposto sobre Produtos Industrializados, apurado em verificação da escrituração das saídas do produto - BOBINAS PERSONALIZADAS - indevidamente contabilizadas como Serviços, conforme Planilhas - Notas Fiscais de Saídas e Registro de Apuração de IPI e do ISS anexas, uma vez que em seu processo produtivo, de acordo com o relatado em documento assinado pelo representante legal da mesma anexado a este Termo, as operações por ele executadas estão definidas como sendo beneficiamento e estão perfeitamente enquadradas no que dispõe o inciso II, do art. 4º do Decreto 2.637 de 25/06/1998, bem como, **para a execução de serviços de composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia** (serviço relacionado no item 77, da Lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68) **seria necessário o emprego de máquinas, que o contribuinte não possui, classificáveis na posição NESH - 84.42 - máquinas, aparelhos e material** (exceto as máquinas-ferramentas das posições 84.56 a 84.65), para fundir ou compor caracteres tipográficos ou para preparação ou fabricação de clichês, blocos, cilindros ou outros elementos de impressão; caracteres tipográficos, clichês, blocos, cilindros ou outros elementos de impressão; pedras litográficas, blocos, placas e cilindros, preparados para impressão (por exemplo: aplainados, granulados ou polidos). **Sendo que a máquina responsável pela impressão dos clichês, utilizada pelo contribuinte, classifica-se na posição 8443.30 - Máquinas e aparelhos de impressão, flexográficos, conforme cópia documentação emitida pelo fabricante — Máquinas Ferdinand Vaders S/A - anexa.***

No trecho acima, que se constitui em todo o fundamento para a autuação, o auditor faz a citada afirmação, e remete a dita comprovação sobre a inexistência de máquinas para composição gráfica para os documentos às fls. 58/66. Contudo, analisando tais documentos, verifico apenas a juntada da descrição (i) do processo produtivo fornecida pelo contribuinte e (ii) das máquinas fornecidas pela empresa Máquinas Ferdinand Vaders S/A.

Observo que os documentos anexados comprovam, ao menos em uma análise preliminar e superficial, a existência dos equipamentos necessários para realizar a atividade de composição gráfica, ao contrário do que afirma o colegiado *a quo*. Tais documentos informam a existência de máquinas impressoras e máquinas de corte, necessárias ao processo produtivo.

Para a Autoridade Tributária comprovar que o contribuinte não possui máquinas que possam efetuar a atividade de composição gráfica, teria que anexar fotos do local onde

supostamente ocorre a produção, intimar o contribuinte a apresentar os equipamentos que entende necessários, e até mesmo solicitar uma perícia técnica para avaliar a estrutura da unidade de produção e responder quesitos sobre a viabilidade de executar o serviço de composição gráfica com aquela estrutura.

O único fundamento apresentado pelo auditor-fiscal foi que, para a execução de serviços de composição gráfica, seria necessário o emprego de máquinas classificáveis na posição NESH 84.42, e o contribuinte só teria a máquina responsável pela impressão dos clichês, classificada na posição 8443.30. A simples comparação de códigos da NCMs, que inclusive podem ter sido utilizados de forma equivocada, é insuficiente para sustentar a afirmação de que o contribuinte não realiza a atividade de composição gráfica.

Nesse contexto, entendo que não restou comprovado pela Autoridade Fiscal que o contribuinte não realize a atividade de composição gráfica, personalizada e sob encomenda. Ressalto que o contribuinte também comercializa bobinas lisas, e nesses casos faz o destaque e recolhimento do IPI.

O contribuinte cita em sua defesa que já possui decisão deste Conselho em seu favor. Verifiquei que o processo nº 15374.001375/2001-13, do contribuinte fiscalizado, foi julgado pelo antigo Segundo Conselho de Contribuintes em 04/07/2006, por meio do Acórdão nº 202-15.596, nos seguintes termos:

Sobre a natureza da operação praticada pelo recorrente, tenho que a mesma consiste na aquisição de matéria prima: bobinas de papel, recorte, impressão e rebobinamento realizado sob instruções fornecidas por cada comprador, da qual resulta um produto personalizado e sob medida, que será destinado a uso próprio do adquirente.

Considerada a circunstância de se tratar de serviço personalizado, para o Direito Civil nasce a chamada obrigação de fazer, e não de dar, como se mera compra e venda fosse. O produto efetivamente conterá dados que, caso fossem destinados, por acidente, a terceiro, imprestáveis seriam.

Assim, decide-se.

Inicialmente, cabe ressaltar que a incidência do ISS não é afastada quando o serviço inclui o fornecimento de produtos. *A questão principal está ligada ao destino do produto, se ao comércio ou a industrialização posterior.*

In casu, o recorrente produz bens a pedido de cada encomendante, para seu próprio uso, ou seja, será destinada a seu ativo fixo. Em que pese a legislação do IPI, que prevê a incidência do imposto independentemente da destinação do bem, no caso, ocorre que há, de fato, um potencial conflito de competências tributárias.

A elaboração das bobinas personalizadas é realizada, como já se viu, exatamente com as características estipuladas pelo destinatário, que é aquele que encomenda o serviço, tais como logomarca, cor, eventuais dados e símbolos. Logo, indica de pronto a prestação de um serviço de composição gráfica.

Outrossim, verifica-se que, por outro lado, há nessa operação a agregação de insumos e tecnologia, como também a efetiva alteração na natureza e na finalidade dos produtos originais. Isto, nos termos do artigo 46, parágrafo único, do CTN, constitui, em tese, industrialização para os fins do IPI.

Entretanto, temos que prevalece, a exemplo do que já decidem os Tribunais e inclusive este Colegiado, o disposto no parágrafo 1º do artigo 8º do Decreto-Lei nº 406/68, vez que caracterizada está a prestação de serviços de composição gráfica personalizados, sujeitos à incidência do ISS.

"Art. 8º - O imposto de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º - Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias".

Na Lista de Serviços, referida no artigo supra, consta, na redação que lhe foi dada pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.87, o seguinte item:

"77 - Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia".

Assim sendo, os Serviços de Composição Gráfica sujeitam-se apenas à Incidência do ISS, não estando sujeitos ao IPI e/ou ao ICMS.

Posteriormente, a Fazenda Nacional apresentou Recurso de Divergência para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual foi julgado em 02/09/2008, por meio do Acórdão nº 02-03.490, nos seguintes termos:

*Não só no acórdão recorrido, como também no Acórdão n. 201-80.210, também da Primeira Câmara, **acompanhei o entendimento de que, tratando-se de serviços e ainda mais sujeitos ao ISS, descabe a incidência do IPI.***

As questões levantadas pela recorrente são irrelevantes para o caso, uma vez que não se trata de encomendas de contribuintes de IPI. Nesse contexto, adoto os demais fundamentos do Acórdão n. 201-80.210, de relatoria do Conselheiro Mauricio Taveira e Silva, que reproduzo abaixo:

(...)

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

III – DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

