



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.900422/2010-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.553 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho de 2020
Recorrente VALID SOLUÇÕES E SERVIÇOS DE SEGURANÇA EM MEIOS DE PAGAMENTO E IDENTIFICAÇÃO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

IPI. NÃO INCIDÊNCIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se reconhece o direito ao aproveitamento de crédito decorrente do IPI pago por insumos utilizados na fabricação de produtos que o Poder Judiciário, em decisão definitiva, declarou tratar-se de atividade que não constitui fato gerador do imposto.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-007.553 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.900422/2010-75

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-44.233 (e-fls. 640-646), proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado, conforme Ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO BÁSICO DE IPI. INSUMOS EMPREGADOS EM PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. ANULAÇÃO DO CRÉDITO MEDIANTE ESTORNO.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DESPACHO DECISÓRIO. PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

Aos litigantes são assegurados o contraditório e a ampla defesa. No processo administrativo-fiscal, o litígio é instaurado no momento em que o sujeito passivo insurge-se contra a decisão da autoridade fiscal, apresentando a sua contestação. Não há que se falar em cerceamento do direito ao contraditório e ampla defesa se, na intimação de ciência, abriu-se a oportunidade para que o sujeito passivo pudesse apresentar a sua defesa, com os recursos e meios inerentes ao processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS. DÉBITOS VENCIDOS. INCIDÊNCIA.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. Incidem, também, juros de mora calculados com base na variação da taxa SELIC.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem reproduzir os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente da análise de pedido de ressarcimento de créditos básicos de IPI, materializado pela apresentação do PER nº 35341.18299.171008.1.1.01-6294, relativamente ao 3º trimestre de 2008, no montante de R\$ 293.095,64 (duzentos e noventa e três mil, noventa e cinco reais, sessenta e quatro centavos), apurado pelo

estabelecimento de CNPJ 33.113.309/0018-95. O crédito pleiteado foi aproveitado em compensação declarada na DCOMP nº 31525.01032.171008.1.3.01-0233. Contudo, o direito creditório foi reconhecido em R\$ 26.055,38 (vinte e seis mil, cinquenta e cinco reais, trinta e oito centavos) e a compensação homologada no limite deste valor.

De acordo com o despacho decisório (fls. 9/10), a redução do direito pleiteado decorreu, basicamente, da glosa de créditos indevidos efetivados em procedimento fiscal. O Termo de Verificação Fiscal (fls. 27/28) esclarece que os créditos foram glosados em razão de que os correspondentes insumos foram empregados na produção de cartões magnéticos, a qual encontra-se excluída do campo de incidência do IPI, nos termos em que decidiu o Poder Judiciário (fls. 23/26).

A interessada foi cientificada do despacho decisório em 15/10/2010. Em 16/11/2010, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 32/47), defendendo a nulidade do Termo de Verificação Fiscal e, no mérito, o direito ao crédito em face do princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI. Pugna, também, pela inaplicabilidade da multa de ofício e juros de mora. Em breve síntese, aduz:

1- Nulidade do Termo de Verificação Fiscal.

Segundo a manifestante, não foram observados os princípios da ampla defesa e do contraditório na elaboração do Termo de Verificação Fiscal. A Fiscalização solicitou pouquíssimos documentos, incapazes de levarem a uma conclusão sólida a respeito da legalidade do creditamento. Não foi dada oportunidade à interessada de apresentar documentos referentes à operação.

2- Princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI.

A Constituição prevê, expressamente, o princípio da não-cumulatividade do IPI, que consiste na autorização ao creditamento do valor pago nas operações anteriores. Diferentemente do ICMS, não há qualquer exceção para o IPI. Assim, o direito ao creditamento existe mesmo nos casos em que não há efetivo pagamento de IPI na saída posterior, como na isenção, alíquota zero e não incidência. São irrelevantes maiores discussões sobre a natureza das operações posteriores que sejam praticadas pelos contribuintes.

3- Multa e juros de mora.

A multa e os juros devem ser afastados com fundamento no art. 100, inciso III e parágrafo único, do CTN. O Fisco sempre reconheceu o direito de crédito de IPI em operações idênticas à presente. Não pode, bruscamente, mudar seu entendimento sobre algum aspecto da questão, vedando a compensação sempre realizada pela interessada e aceita pelo mesmo.

A Contribuinte foi intimada da decisão pela via eletrônica, com abertura de documento em data de 13/11/2014 (e-fls. 653) e ciência por decurso de prazo de leitura em data de 27/11/2014 (e-fls. 654), apresentando o Recurso Voluntário de e-fls. 657-682 em data de 12/12/2014 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 683), pelo qual pediu o provimento do recurso para reforma do Acórdão recorrido e homologação do Per/Dcomp nº 35341.18299.1710.08.1.1.01-6294.

Em razões de recurso, a defesa argumentou sobre a utilização da classificação fiscal constante no item 49 da NCM, resultando no direito creditório pleiteado, bem como a possibilidade de manutenção dos créditos ante a tributação dos impressos gráficos à alíquota de

0% de IPI, uma vez que a Receita Federal do Brasil entende que, inobstante determinada operação poder se sujeitar à incidência do ISS, é possível a incidência concomitante do IPI.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme relatório, o recurso é tempestivo, bem como preenche os requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito

Consta no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 27-28) que:

- ✓ Os valores solicitados estão apontados como saldo credor advindo de créditos de insumos aplicados em cartões magnéticos fabricados pela solicitante;
- ✓ A Contribuinte por várias vezes foi autuada por classificar os cartões magnéticos como serviços gráficos na posição 4911.99.00, haja vista que os mesmos estão descritos na posição 8524.60.00 da NCM;
- ✓ Após longo embate jurídico, a Contribuinte obteve ganho de causa no julgamento ao REsp nº 437.324-RS (2002/0054820-8) em 19/08/2003, pelo qual foi decidido que a atividade de produzir cartões magnéticos não é fato gerador de IPI;
- ✓ Não há que se falar em crédito advindo de pagamento de IPI em etapas anteriores, uma vez que o produto não está no campo de incidência tributária do IPI, mas sim do ISS;
- ✓ São ilegítimos os créditos de IPI no montante de R\$ 293.095,64, solicitados pela Contribuinte com amparo no artigo 11 da Lei nº 9.779/99 e IN SRF nº 33/99.

Com o julgamento da DRJ negando provimento à manifestação de inconformidade, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário com os seguintes argumentos:

- ✓ Tem direito ao crédito, pois os impressos gráficos são tributados pelo IPI, à alíquota zero, de acordo com a classificação fiscal na posição 4911.99.00 da NCM;
- ✓ A empresa entregou impressos gráficos personalizados sob encomenda para diversos clientes, corporificados nos seguintes meios físicos: cartões magnéticos, agendas, blocos de rascunho e anotações, bobinas de papel para terminais eletrônicos de auto-atendimento, calendários, capas de processo, envelopes, formulários em bloco do tipo “*manifold*”, formulários contínuos e listagens, formulários diversos para escritório, livros de registro e contabilidade, pastas para documentos, papéis timbrados, recibos, entre outros;
- ✓ A saída dos impressos gráficos estão dentro do campo de incidência do IPI. Nessa esteira, incidindo sobre o bem o IPI, é irrelevante a alíquota utilizada, mesmo sendo equivalente a zero;
- ✓ O cerne da norma constitucional da não-cumulatividade do IPI exige a possibilidade de manutenção dos créditos escriturais do tributo, decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, independentemente da forma de tributação a incidir no resultado do processo produtivo;
- ✓ A própria Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 033, de 04 de março de 1999, que, regulamentando o aproveitamento de créditos previstos no art. 11 da Lei nº 9.779/99, incluiu, entre os casos passíveis de aproveitamento, um não expresso na mesma Lei, qual seja, aquele em que o produto a que foi dada saída seja “imune”.

Sem razão à Recorrente.

Com relação à discussão sobre a atividade em análise ser fato gerador do IPI, importa destacar que a questão foi objeto de litígio já definitivamente julgado perante o Poder Judiciário, através do Recurso Especial nº 437.324 - RS (2002/0054820-8). **A Contribuinte AMERICAN BANK NOTE COMPANY GRÁFICA E SERVIÇOS LTDA, adquirida pela Valid Soluções**, 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.

Neste processo judicial, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça concluiu pela incidência do ISS, conforme Ementa abaixo reproduzida:

RECURSO ESPECIAL Nº 437.324 - RS (2002/0054820-8)

RELATOR : MINISTRO FRANCIULLI NETTO

RECORRENTE : AMERICAN BANK NOTE COMPANY GRÁFICA E SERVIÇOS LTDA

ADVOGADO : ANDRÉ SIGELMANN E OUTROS

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA E OUTROS

EMENTA

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.

Para tanto, o r. voto condutor do STJ foi proferido com os seguintes fundamentos:

Bem é de ver, pois, que 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.

Dessa forma, há, na hipótese, flagrante violação ao disposto no § 1º do artigo 8º do Decreto-lei n. 406/68, uma vez caracterizada a prestação de serviços de composição gráfica personalizados, sujeitos à incidência do ISS.

Dessarte, 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.

Tanto isso é exato que, se forem embaralhadas as entregas, com a troca de destinatários, um estabelecimento não poderá servir-se da encomenda de outro, que veio ter a suas mãos por mero acaso ou acidente de percurso. Por exemplo, a instituição X não poderá utilizar os cartões confeccionados para a instituição Y.

Essa orientação foi consagrada há muito pelo **enunciado sumular n. 143 do extinto Tribunal Federal de Recursos** e, na mesma quadra, o Superior Tribunal de Justiça, após o julgamento de diverso precedentes, editou a Súmula n. 156, *verbis*:

"A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS". (sem destaque no texto original)

Conforme consignado em Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 27-28), foi aplicada pela Unidade de Origem a decisão judicial em referência.

Neste mesmo sentido, nos termos permitidos pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/19991, peço *vênia* para reproduzir a declaração de voto da I. Conselheira Tatiana Midori Migiyama em julgamento ao Processo Administrativo Fiscal nº 13896.722236/2011-76, pelo qual a Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu o v. Acórdão nº 9303-007.920:

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, peço *vênia* 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 9303005.430, 9303005.427, 9303005.428, 9303004.394 e 9303005.429.

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:

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

- Percibilidade, 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 si, 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 ressurgiu 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 omissos, contraditórios ou obscuros, 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 ICMS 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. 543C 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 designio 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.
(sem destaques no texto original)

Uma vez afastada a incidência de IPI sobre a atividade em análise, nos termos da r. declaração de voto acima reproduzida e, aplicando a decisão proferida no RESP 437.324 – RS, impera destacar o tratamento legal incidente por ocasião do fato gerador, regido pelo Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002) e que assim previa:

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado) (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º). (sem destaque no texto original)

A vedação ao crédito igualmente tinha por previsão legal o artigo 190, § 1º e artigo 193, inciso I, alínea "a" e § 2º do RIPI/2002. Vejamos:

Art. 190. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

§ 1º Não deverão ser escriturados créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, ou saídos com suspensão cujo estorno seja determinado por disposição legal. (sem destaque no texto original)

Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

I - relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não-tributados;

§ 2º O disposto na alínea a do inciso I aplica-se, inclusive, a produtos destinados ao exterior. (sem destaque no texto original)

Com isso, é expressamente vedada a escrituração de créditos relativos à MP, PI e ME empregados na industrialização de produtos não tributados.

Outrossim, o artigo 11 da Lei nº 9.779/99 tratou sobre a utilização dos créditos do IPI nos seguintes termos:

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

A IN/SRF nº 33/1999 assim previa em seu artigo 4º:

“INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 33, DE 04 DE MARÇO DE 1999 DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DO SALDO CREDOR DO IPI - ART. 11 DA LEI Nº 9.779, DE 1999

Art. 4º **O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei Nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero**, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.” *(sem destaque no texto original)*

A regra de exceção ditada pelo Artigo 11 da Lei nº 9.779/1999 não admite interpretação extensiva para permitir o creditamento relacionado a produtos finais não tributados, pois o benefício somente foi reconhecido pela lei aos produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, o que não é o caso, como já reconhecido perante o Poder Judiciário.

Com isso, corretamente concluiu a DRJ de origem que *“o estorno da escrita fiscal dos créditos de insumos utilizados na elaboração de produtos não tributados é obrigatório, tendo sido corretas as glosas efetuadas pela autoridade fiscal”*.

O Superior Tribunal de Justiça já tratou sobre a matéria em julgamento ao REsp nº 1.015.855-SP (STJ, Primeira Turma, Relator Ministro José Delgado, Julgamento em 08/04/2008, DJE de 30/04/2008), conforme Ementa abaixo transcrita:

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

1. A impetrante/recorrente, pessoa jurídica de direito privado, tem por objeto social a fabricação e comercialização de calçados e suas partes, peças e componentes, assim como de artigos de vestuário em geral e a prestação de serviços industriais nos dois ramos. Impetrou mandado de segurança com vistas ao aproveitamento (pedido de compensação com tributos de espécies distintas administrados pela Secretaria da

Receita Federal, com atualização monetária e juros) do valor pago, a título de IPI, na aquisição de matérias-primas, insumos e materiais de embalagens utilizados na industrialização de produtos finais isentos, sujeitos à alíquota zero, não-tributados ou imunes.

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

3. O aresto recorrido entendeu que não se extrai da hipótese legal (art. 11 da Lei 9.779/99) o direito ao creditamento quando o produto final for imune ou não-tributado, mas apenas quando isento ou tributado à alíquota zero. Ao final, concluiu pelo não-provimento da apelação da contribuinte.

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

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

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

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

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

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

10. Os posicionamentos do STJ e do STF alinham-se no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI. É reconhecida somente quando o aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco, o que se verifica no caso dos autos.

Deve ser determinada, portanto, a incidência da Taxa Selic, que engloba atualização monetária e juros, sobre os créditos da recorrente que não puderam ser aproveitados oportunamente.

11. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para reconhecer, tão-somente, o direito da contribuinte à utilização dos créditos de IPI adquiridos entre 08/01/1999 e 08/01/2004 em razão da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero. *(SEM DESTAQUES NO TEXTO ORIGINAL)*

A orientação dada pela decisão acima direciona a Jurisprudência do STJ sobre o tema, a exemplo do AgInt no REsp nº 1.572.317-PR, proferido pela Segunda Turma, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Herman Benjamin (J: 02/02/2017, DJE: 03/03/2017).

Considerando as razões acima, entendo por não reconhecer o direito ao aproveitamento de crédito tributário na forma pretendida pela Recorrente, motivo pelo qual deve ser negado provimento ao recurso.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos