



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

Processo nº 19647.001895/2007-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.839 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2017
Matéria IPI. SERVIÇOS GRÁFICOS. CLASSIFICAÇÃO MERCADORIAS.
Recorrente INTERNACIONAL GRAFICA E EDITORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/01/2002 a 31/12/2002

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

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

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, por negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. Designado o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

(Assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Por trazer uma síntese da autuação, peço vênica para transcrever o relatório da decisão recorrida:

"Trata-se de lançamento de ofício, fls. 04 a 07, lavrado contra a contribuinte acima identificada, com a exigência da multa de ofício aplicada sobre o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no valor de R\$ 152.602,39, relativo ao período de janeiro a dezembro de 2002.

Na Descrição dos Fatos, fl. 05, o autuante relata que no procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigatórias tributárias foi apurada a falta de lançamento do IPI na saída de produtos tributados por erro de classificação fiscal e/ou com classificação fiscal correta, mas sem destaque do imposto.

No Termo de Verificação Fiscal, fls. 18/36, a fiscalização, após discorrer sobre o princípio da não-cumulatividade prevista no art. 153, § 3º, II da Constituição Federal de 1988, a falta de destaque do IPI e a classificação fiscal dos produtos: rótulo; imagem adesiva; notas fiscais; pasta persona; envelope e mala direta, consignou também que:

- ✓ *a partir dos dados obtidos em meio magnético ficou caracterizada a infração cometida pela contribuinte: falta de lançamento do imposto nas notas fiscais de saídas planilhas de folhas 59 a 99, conforme disposição prevista no art. 461 do RIPI/98, com fundamento legal no art. 80, I, da Lei nº 4.502, de 1964, com redação dada pela art. 45 da Lei nº 9.430, de 1996;*
- ✓ *será cobrada tão somente a multa isolada, sem lançamento do IPI, em virtude dos saldos credores de sua escrita fiscal serem superiores aos débitos apurados, conforme se observa da planilha de "Reconstituição da Escrita", fl. 101 a 104.*

Encontram-se às folhas 08 a 16 os Demonstrativos de Apuração, de Débitos Apurados e Não Lançados e de Multa, e à folha 17 o Termo de Encerramento.

Cientificada da decisão em 08/03/2007, fl. 04, a autuada apresentou, em 09/04/2007, a impugnação de folhas 174 a 199, alegando em síntese que:

- ✓ *as notas fiscais e blocos estão enquadrados na posição 4820.40.00, pois outra opção não há senão subsumi-los na tipificação "formulários contínuos com dizeres impressos".*
- ✓ *as pastas personalizadas possuíam classificação 4920.10.00 (atualmente esta subposição não existe mais), com alíquota de 0%, tratava-se de "blocos de papel para cartas com dizeres impressos"*
- ✓ *os envelopes, os que são impressos pela impugnante são sim "com dizeres impressos", isto é, timbrados, razão pela qual a subposição correta seria 4817.10.00, inexistindo qualquer incorreção também neste particular.*

✓ *requer produção de prova pericial para confirmar a classificação na TIPI correta para os produtos acima mencionados. Em atendimento ao inciso IV, do art. 16, do Dec. 70.235, de 1973, formula quesitos a serem submetidos à perícia, referentes a classificação e alíquota dos produtos: imagem adesiva, notas fiscais, pastas personalizadas e envelopes, nomeia a gerente administrativa, Sra. Sandra Gláucia Teixeira Bonifácio, CPF 004.987.345-87, para assistir a impugnante na prova pericial.*

✓ *caso seja superado o fundamento de defesa anteriormente elencado, deve-se considerar outro fundamento que se sobrepõe à questão da classificação dos produtos na TIPI, pois se trata da não incidência do IPI sobre os produtos tributados no despacho decisório (valores conseqüentemente subtraídos do crédito requerido), frutos da prestação de serviço gráfico, submetido exclusivamente ao Imposto Sobre Serviço (ISS).*

✓ *o serviço gráfico encontra-se arrolado no item 77 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406, de 1968, logo, fica afastada a incidência de qualquer outro imposto, inclusive o IPI, conforme disciplinava o § 1º, do art. 8º, do citado Decreto.*

Afirma que diante da caudalosa jurisprudência, o entendimento pela não incidência do IPI no caso em foco foi sedimentado nas súmulas 156 do STJ e 143 do TRF. Cita diversas decisões do STJ, e decisão do 2º Conselho de Contribuintes que corroboram com a tese de incidência isolado do ISS nos serviços gráficos.

✓ *diz que os produtos foram industrializados a pedido dos seus clientes, sob encomenda, e que está sujeita isoladamente à incidência do ISS, afastada a incidência do IPI, inexistem valores a serem subtraídos do crédito submetido à homologação, em conformidade com o § 1º, do art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 1968.*

✓ *por fim, pede a improcedência do lançamento, seja por: a) constatar a correta classificação na TIPI adotada pela impugnante e, conseqüentemente, inexistindo IPI a recolher nas cogitadas operações; b) constatar a não incidência pura do IPI sobre os produtos base da autuação, posto se tratar de produtos decorrentes da prestação de serviço gráfico, personalizados e sob encomenda, submetidos isoladamente ao ISS; e c) requer a produção de prova pericial." (e-fla. 278/279 - grifei)*

Em análise da defesa apresentada, a instância *a quo* entendeu por manter integralmente o lançamento fiscal em julgado ementado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

IPI. SERVIÇOS GRÁFICOS. ISS.

Irrelevante para determinar a incidência do IPI o fato de que serviços gráficos prestados por contribuinte estão catalogados em lista anexa ao Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, visto que a hipótese de incidência do ISS não se confunde com a do IPI, operações que se caracterizam dentre as modalidades de industrialização previstas nos Decretos nº 2.092, de 1996, nº 3.777, de 2001 e nº 4.544, de 2002.

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Dentre os produtos industrializados pela contribuinte, as "notas fiscais" classificam-se no código 4820.9000, os "blocos", no código 4820.1000, "pasta personalizada", no código 4820.9000 e o "envelope", no código 4817.1000, com alíquota de 15%.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Constando nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência. Lançamento Procedente" (e-fl. 277)

Intimada desta decisão em 15/08/2008, a empresa apresentou tempestivo Recurso Voluntário em 04/09/2008 reiterando os argumentos da impugnação administrativa, alegando, em síntese:

- (a) nulidade do processo administrativo em face do indeferimento da prova pericial requerida pela Recorrente quanto à classificação fiscal;
- (b) correta a classificação na TIPI adotada pela Recorrente, sendo descabida a alteração da classificação realizada pela fiscalização e ratificada pela decisão recorrida das pastas, adesivos, envelopes, blocos e notas fiscais;
- (c) a autuação abrange produtos da Recorrente que são objeto de industrialização por encomenda (gráfica de produtos personalizados) e, portanto, estão fora do campo de incidência do IPI, vez que sujeitos exclusivamente ao Imposto sobre Serviço (ISS) na forma do então vigente § 1º do art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68. Em se tratando de prestação de serviço gráfico foi por encomenda, sujeita apenas à incidência do ISS, deve ser afastada a incidência do IPI sobre esses produtos.

Por meio da Resolução n.º 3402-000.636, o processo foi convertido em diligência para que a Unidade de origem apurasse se *"todas as operações que deram origem ao auto de infração, objeto da lide, se referem à industrialização por encomenda e se houve algum processo de industrialização por parte da recorrente nos produtos recebidos de terceiros."* (e-f. 337).

Em cumprimento da diligência foi proferida a informação fiscal (e-fls. 342/343) no qual foi informado:

"1) Todos os produtos, objeto do período autuado, referem-se a industrialização por encomenda de terceiros, como de praxe ocorre na indústria gráfica (prestação de serviços gráficos);

2) É sabido que a modalidade de industrialização por encomenda pode se dar com ou sem o fornecimento de insumos. No presente caso, não identificamos, com base em apuração efetuada nos dados recebidos em meio magnético, qualquer fornecimento de insumos com o fim de se proceder à industrialização por encomenda (CFOP 1901, 2901, 5902, 6902).

Vale ressaltar a incoerência defendida por contribuintes da indústria gráfica. Ora, por um lado, não querem ser contribuintes de IPI nas operações de industrialização de serviços gráficos personalizados, por entenderem que tais serviços encontram-se fora do campo de incidência do IPI; por outro lado, pleiteiam créditos de IPI decorrentes dos insumos utilizados nas ditas prestações de serviços. Ou seja: querem ser contribuintes para fins de tomar créditos, mas não o querem para os débitos." (e-fl. 343 - grifei)

Sem manifestação da Recorrente após sua intimação da Informação Fiscal, os autos retornaram para este CARF para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

Conheço do Recurso por tempestivo e adentro em suas razões.

Como sedimentado na Diligência Fiscal realizada, todos os produtos que foram objeto de divergência quanto à classificação fiscal, que geraram a imposição da multa isolada, se referem a prestação de serviços gráficos personalizados (industrialização por encomenda - pastas, adesivos, envelopes, blocos e notas fiscais).

À luz da legislação vigente à época dos fatos geradores autuados e a jurisprudência judicial e deste próprio Conselho sobre o tema, entendo que deve ser dado provimento ao Recurso para afastar a tributação pelo IPI destes produtos decorrentes da prestação de serviço gráfico personalizado e, por conseguinte, cancelar a exigência da multa isolada autuada.

Com efeito, em conformidade com as súmulas 156 do Superior Tribunal de Justiça - STJ e 143 do extinto TFR, a entrega de serviços gráficos personalizados não está sujeita à incidência do IPI, mas sim do Imposto sobre Serviços - ISS, vez que estes serviços eram trazidos no item 77 da lista de serviços do Decreto-lei n.º 406/68 na redação dada pela Lei Complementar n.º 56/87¹. Vejamos o exato teor das súmulas:

"A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA, PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA, AINDA QUE ENVOLVA FORNECIMENTO DE MERCADORIAS, ESTA SUJEITA, APENAS, AO ISS."
(Súmula 156 DJ 15/04/1996)

"Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no art. 8º, § 1º, do Dec.-lei 406/68, com as alterações introduzidas pelo Dec.-lei 834/69, estão sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI." (Súmula 143/TFR)

Como mencionado na súmula acima transcrita, à época dos fatos geradores autuados a impossibilidade da concomitância da incidência do IPI e do ISS sobre o produto dos serviços gráficos personalizados era expressa no art. 8º, §1º do Decreto-lei n.º 406/68, que indicava:

"Art 8º O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre 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 impôsto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria." (grifei)

E esse entendimento é aplicado por este E. CARF, ainda que sejam encontrados entendimento dissonantes com o qual não coaduno². Vejamos alguns julgados a

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

² Em sentido contrário quanto a esse mesmo contribuinte, entendendo pela possibilidade da incidência concomitante do ISS e do IPI sobre os serviços gráficos, em entendimento com o qual não coaduno, vide: (i)

título de exemplo, sendo os dois primeiros abaixo ementado proferidos em processos dos quais a própria Recorrente é parte:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA POR INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGENCIA. INEXISTÊNCIA.

Poderá a autoridade julgadora denegar pedido de diligência ou perícia quando entendê-las desnecessária ou julgamento do mérito, sem que isto ocasione cerceamento de direito de defesa.

IPI. NÃO INCIDÊNCIA. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PREPONDERÂNCIA DOS SERVIÇOS. LANÇAMENTO. DESCABIMENTO.

Nos casos em a atividade empresarial se constitui em uma obrigação de fazer, personalizada, para uso próprio do encomendante, o que prepondera é o serviço e não a indústria, e, como tal, está realizada a hipótese de incidência do ISS, que grava os serviços, e não há lugar para estar concomitantemente gravada pela incidência do IPI pelo fato de ter havido "transformação", pois que esta, no caso, é da essência (atividade-meio) do próprio serviço (atividade-fim).

IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. OPERAÇÃO DE SAÍDA NÃO TRIBUTADA. VEDAÇÃO À MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS. ARTS. 11, DA LEI Nº 9.779/99, 190, § 1º E 193, INC. I, "A" DO RIPI/02 (ARTS. 171 E 174 DO RIPI/98) E IN/SRF nº 33/99.

Encontrando-se fora do campo de incidência do IPI a saída do produto adquirido pela Recorrente, não há como se cogitar a aplicação do princípio da não cumulatividade do IPI, cujo pressuposto é exatamente a efetiva incidência do tributo na saída do estabelecimento industrializador. Nesse sentido, a legislação em vigor expressamente veda a manutenção de créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, obrigando ainda ao estorno dos referidos créditos.

Recurso Voluntário Provido em Parte." (Processo n.º 19647.015258/2007-18. Sessão de 27/02/2013. Relator João Carlos Cassuli Júnior. Acórdão n.º 3402-002.024. Unânime - grifei)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

*Ementa: CRÉDITO DE IPI.. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. RESSARCIMENTO INDEVIDO. **FATO GERADOR DO ISS.***

*As operações de prestação de serviço a encomendante, ainda que realizadas por industrial, **por não estarem no campo de incidência do IPI**, não qualificam a aquisição para conferir o direito ao crédito. Indevido, portanto, o crédito escritural e a apuração do saldo credor para percepção dos créditos acumulados de IPI, nos termos do art. 11 da Lei 9.779/99.*

RECURSO VOLUNTÁRIO IMPROVIDO." (Processo 10480.009331/2002-83 Data da Sessão 03/05/2011 Relator Luiz Roberto Domingo Acórdão n.º 3101-000.712. Unânime - grifei)

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2002

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

A produção (e posterior saída) por encomenda do consumidor final de impressos personalizados está sujeita apenas à incidência do ISS, e não à incidência do IPI. Estes impressos não possuem valor comercial algum para terceiros, exceto para o contratante do serviço. O mesmo raciocínio se aplica à plastificação de produtos que não se submeterão à posterior industrialização ou comercialização, pois também se destinam à utilização exclusiva do próprio encomendante do serviço.
(...)

Recurso provido." (Processo n.º 11070.001870/2005-10. Data da Sessão 17/07/2012 Relatora Fabíola Cassiano Keramidas Acórdão n.º 3302-001.709. Qualidade - grifei).

No voto proferido no primeiro julgado acima ementado, o Conselheiro Relator João Carlos Cassuli Júnior fez uma profunda análise da impossibilidade de se exigir o IPI sobre os produtos da prestação de serviços gráficos personalizados prestados pela Recorrente, mesmo após as alterações promovidas pela Lei Complementar n.º 116/2003, ainda não vigente à época dos fatos geradores autuados no presente processo.

Por sua coerência e plena aplicação ao presente caso de seus fundamentos e conclusões, peço vênica para transcrever esse voto, que passa a integrar esse voto na forma do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/99:

"A análise dos autos permite constatar que a contenda gira em torno de lançamento tributário em que se exige o IPI de janeiro a dezembro de 2003, janeiro a setembro de 2004 e de outubro de 2004 a dezembro de 2006, decorrente de pagamento a menor do imposto, verificado em virtude de erros de classificação fiscal adotada pelo contribuinte em parte de seus produtos (Imagem Adesiva, Notas Fiscais, Pastas Persona e Envelope), assim como pela tomada de créditos de produtos intermediários denominados "blanquetas" e "limpador de rolos".

A matéria relativa à classificação fiscal transitou em julgado, em face da ausência de irresignação recursal contra a decisão prolatada pela DRJ/Recife.

A análise do recurso voluntário revela que a Recorrente suscita a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, ante ao indeferimento da realização da prova pericial e, no mérito, reitera suas assertivas no sentido de que por se tratarem os produtos por ela manufaturados, de impressos personalizados e sob encomenda, para uso exclusivo de seus clientes, estariam tais operações sujeitas apenas ao ISS, e não ao IPI, e, em qualquer hipótese, que teria direito aos créditos sobre os produtos intermediários glosados pela fiscalização, eis que os mesmos são consumidos no seu processo produtivo.

Delimitada a controvérsia, passo a abordagem das questões postas em julgamento.
(...)

II. Conflito de incidência tributária do ISS e IPI sobre Impressos Personalizados e Sob Encomenda:

No que diz respeito a essa temática, sabidamente "espinhosa" em sede de tributação no Brasil, por comungar do entendimento exarado pelo Ilustre Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, por ocasião do julgamento do Processo nº 10425.720038/2006-69, transcrevo a íntegra de seu entendimento:

"Como é elementarmente sabido, coerente com os princípios que informam a estrutura do Estado Federal, a Constituição brasileira estabeleceu um sistema de discriminação de competências tributárias, presidido pelos princípios da "privatividade", "rigidez", "segregação" e "incomunicabilidade das diferentes áreas" em que estão distribuídas tais competências, através do qual se enumeram taxativamente quais os tributos cuja instituição é autorizada a cada ente federado, definindo-os em função de

campos de imposição delimitados pela referência aos fatos econômicos que os caracterizam, de tal forma que a competência tributária dos entes federados só pode ser exercida em relação aos tributos autorizados, nos estritos limites (materiais e territoriais) dos respectivos campos de imposição, na forma e nas condições autorizadas pela Constituição, vigorando a parêmia de que é proibido o que não é expressamente autorizado (“prohibita intelliguntur quo non permissum”).

Como também é curial e esclarece Amílcar de Araújo Falcão, da atribuição da competência tributária privativa, necessariamente provém uma “dúplice decorrência”. “Em primeiro lugar, a atribuição de competência privativa tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado imposto. Em segundo lugar, da atribuição de competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação: tanto equivale a dizer, se pudermos usar tais expressões, que a competência privativa é oponible erga omnes, no sentido de que o é por seu titular ou por terceiros contra quaisquer outras unidades federadas não contempladas na outorga.” (cf. Amílcar de Araújo FALCÃO, in “Sistema Tributário Brasileiro Discriminação de Rendas”, Edições Financeiras S/A, 1ª Ed., 1965, pág. 38).

Fixadas estas elementares premissas decorrentes do sistema tributário adotado, já de início verifica-se que ao interpretar a discriminação constitucional de competências tributárias, tanto a Suprema Corte como o Superior Tribunal de Justiça, há muito já assentaram unisonamente que a atividade de composição gráfica, fotocomposição, clichê, zincografia, litografia e fotolitografia se insere na competência tributária privativa dos Municípios (CF/88, art. 156, inc. III) para tributar os serviços composição gráfica, expressamente previstos na lista de serviços definidos em Lei Complementar (cf. item 77 da lista anexa ao DL nº 406/68; item 77 da lista anexa à LC nº 56/87; item 13.05 da lista anexa à LC nº 116/03), que “é taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, (...), embora comportem interpretação ampla os seus tópicos”. (cf. Ac. da 2ª Turma do STF no RE nº 361.829RJ, em sessão de 13/12/05, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, publ. in DJU de 24/02/06, pág. 51, EMENT VOL0222203 PP00593 e in LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, p. 240257).

Na mesma ordem de idéias, já na vigência da Constituição de 1988, a Súmula 156 do STJ sedimentou o entendimento no sentido de que “a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS” (cf. Súmula 156 da 1ª SEÇÃO do STJ, em sessão de 22/03/96, DJU de 15/04/96 p. 11631, in RSTJ vol. 86/135 e in RT vol. 726/168).

Corroborando esse entendimento, verifica-se que ao definir o campo de incidência do IPI, o próprio RIPI/02, no § único do art. 2º (art. 2º, § único do RIPI/98) explicita que:

“Art. 2º(.) 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).”

Por seu turno, verifica-se que na aplicação destes preceitos de inegável juridicidade e sob invocação do mesmo fundamento (competência privativa Municipal para tributar os serviços composição gráfica), é torrencial e indiscrepante a Jurisprudência Judicial da Suprema Corte e do STJ, proclamando a não incidência

ou exclusão da tributação do ICMS e do IPI sobre a referida atividade, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

“ISS. SERVIÇO GRÁFICO POR ENCOMENDA E PERSONALIZADO. Utilização em produtos vendidos a terceiros. a feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos mercadorias, sob encomenda e personalizadamente, e atividade de empresa gráfica sujeita ao ISS, o que não se desfigura por utilizá-los o cliente e encomendante na embalagem de produtos por ele fabricados e vendidos a terceiro. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (cf. AC da 1ª Turma do STF no RE 111566SP, em sessão de 25/11/86, Rel. Min. RAFAEL MAYER Publicação, publ. in DJU de 12/12/86, pág. 24667 EMENT VOL0144503, pág. 383)

“TRABALHOS GRÁFICOS PERSONALIZADOS E REALIZADOS MEDIANTE ENCOMENDA. 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. 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. Dissídio jurisprudencial configurado quanto ao mérito. Recurso especial provido. (cf. AC. da 2ª Turma do STJ no REsp nº 437.324RS, REg. nº 2002/00548208, em sessão de 19/08/03, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, publ. in DJU de 22/09/03 p. 295RT vol. 821 p. 191)

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ARTIGO 544 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. SERVIÇO GRÁFICO PERSONALIZADO E POR ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DO ISS. SÚMULA 156/STJ. 1. O ICMS não incide sobre serviços de composição gráfica, a teor da Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça, que preceitua: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS." 2. Outrossim, é cediço no STJ que a incidência do ISS ocorre ainda que os serviços de composição gráfica não sejam personalizados ou não sejam exclusivamente para uso de encomendas (REsp 788.235/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 15.12.2005, DJ 20.02.2006; AgRg no REsp 621.191/MG, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 04.11.2004, DJ 06.12.2004; e REsp 327.504/SP, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 06.11.2001, DJ 25.02.2002). 3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 1.092.206/SP, sujeito ao regime dos "recursos repetitivos", reafirmou o entendimento de que não incide ICMS sobre os serviços de composição gráfica. Isto porque: "As operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo

que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05). Conseqüentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS), Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS." Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção." 4. Agravo regimental desprovido. (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no AgRg no Ag nº 1071523SP Reg. nº 2008/01441541, em sessão de 18/08/09, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 14/09/09)

(...)

Agora digo eu.

Como é de conhecimento geral, a subsunção dos serviços gráficos personalizados e a possibilidade de incidência concomitante do IPI e do ISS sobre eles têm sido objeto de embate desde a revogação do artigo 8º do Decreto-lei nº 406/68, pois que grande parte da Administração tributária passou a entender que o advento da Lei Complementar nº 116/2003 teria acabado com a regra que afastava a incidência isolada do ISS, e, mais, que com tal norma, a Súmula 156, do STJ, teria deixado de ter aplicabilidade.

Quanto à vigência da Súmula, como se viu do trecho do voto acima transcrito, é objeto de Recurso Repetitivo do STJ [Resp 1.092.206], que foi expresso em afirmar que a Súmula está plenamente válida, mesmo após a edição da Lei Complementar nº. 116/2003.

Além dos diversos precedentes já colacionados, cumpre ainda mencionar que o STJ, no REsp nº 888.852/ES, cujo Relator foi o Ministro Luiz Fux, delineou um raciocínio distinto, separando a essência da operação, acabando por entender que sobre os serviços de industrialização por encomenda incide o ISS, e não o IPI. Vejamos:

“TRIBUTÁRIO. ISSQN. “INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA”. LEI COMPLEMENTAR 116/2003. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER). ATIVIDADE FIM DA EMPRESA PRESTADORA. INCIDÊNCIA.

1. O artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

2. O aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS. Isto porque: (i) excetuando as prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incide sobre operação mercantil (circulação de mercadoria), que se traduz numa ‘obrigação de dar’ (artigo 155, II, da CF/88), na qual o interesse do credor encarta, preponderantemente, a entrega de um bem, pouco importando a atividade desenvolvida pelo devedor para proceder à tradição; e (ii) na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num ‘dar um produto industrializado’ pelo próprio realizador da operação jurídica. ‘Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente’ (José Eduardo Soares de Melo, in ‘ICMS Teoria e Prática’, 8a Ed., Ed. Dialética, São Paulo, 2005, pág. 65).

3. Deveras, o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar.

4. Desta sorte, o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma

obrigação de fazer (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado).

5. É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. (...) somente podem ser tomadas, para compreensão do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item. Não se pode decompor um serviço porque previsto, em sua integridade, no respectivo item específico da lista da lei municipal nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de construir-se em descon sideração a hipótese de incidência do ISS. (Aires Barreto, no artigo intitulado 'ISS: Serviços de Despachos Aduaneiros/Momento de Ocorrência do Fato Imponível/Local de Prestação/Base de Cálculo/Arbitramento, in Revista de Direito Tributário no 66, Ed. Malheiros, págs. 114/115 citação efetuada por Leandro Paulsen, in Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8a ed., Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul ESMAFE, pág. 457).

6. Assim, sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de 'prestação fim', saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas 'prestaçõesmeio' da sua realização" (Marcelo Caron Baptista, in 'ISS: Do Texto à Norma Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03', Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2005, pág. 284).

7. In casu, a empresa desenvolve atividades de desdobramento e beneficiamento (corte, recorte e/ou polimento), sob encomenda, de bloco e/ou chapa de granito e mármore (de propriedade de terceiro), sendo certo que, após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento do proprietário (encomendante), que poderá exportá-lo, comercializá-lo no mercado interno ou submetê-lo à nova etapa de industrialização.

8. O Item 14, Subitem 14.05, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, ostenta o seguinte teor:

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

(...)

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

9. A industrialização por encomenda constitui atividade fim do prestador do aludido serviço, tendo em vista que, uma vez concluída, extingue o dever jurídico obrigacional que integra a relação jurídica instaurada entre o prestador (responsável pelo serviço encomendado) e o tomador (encomendante): a empresa que procede ao corte, recorte e polimento de granito ou mármore, de propriedade de terceiro, encerra sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado.

10. Ademais, nas operações de remessa de bens ou mercadorias para 'industrialização por encomenda, a suspensão do recolhimento do ICMS, registrada nas notas fiscais das tomadoras do serviço, decorre do posterior retorno dos bens ou mercadorias ao estabelecimento das encomendantes, que procederão à exportação, à comercialização no mercado interno ou à nova etapa de industrialização.

11. Destarte, a industrialização por encomenda, elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação de mercadoria obrigação de dar e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal).

14. Recurso especial provido.”

Conforme restou expresso pela decisão “o aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS”, já que “na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num ‘dar um produto industrializado’ pelo próprio realizador da operação jurídica. “Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente”.

Assim, entendo que a materialidade da incidência do ISS sobre determinada atividade, exclui por sua própria natureza, a incidência do conceito de industrialização. É dizer: se a atividade se constitui em uma obrigação de fazer, personalizada, para uso próprio do encomendante, o que prepondera é o serviço e não a indústria, e, como tal, está realizada a hipótese de incidência do ISS, que grava os serviços, e não há lugar para estar concomitantemente gravada pela incidência do IPI porque houve uma transformação, pois que esta transformação, no caso, é da essência do próprio serviço.

No caso de composição gráfica, que é essencial e preponderantemente serviço, considera-se ocorrido o fato gerador desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, de modo que se tem por ocorrido o fato gerador no momento em que o prestador do serviço executar materialmente a composição gráfica.

É preciso, ainda, apontar que além de se tratar de serviço personalizado e sob encomenda, estamos, ainda, diante de serviço devidamente parte do rol da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça amplifica os efeitos no sentido de que a incidência do ISS ocorre ainda que os serviços de composição gráfica não sejam personalizados ou não sejam exclusivamente para uso de encomenda (REsp 788.235/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 15.12.2005, DJ 20.02.2006; AgRg no REsp 621.191/MG, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 04.11.2004, DJ 06.12.2004; e REsp 327.504/SP, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 06.11.2001, DJ 25.02.2002), embora, no meu sentir, essa conjugação de atributos torna inafastável a caracterização da incidência solteira do ISS. Para efeito de incidência do ISS ou do IPI, vale apontar, somente pode ser tributado o fato (circunstância necessária) que produziu a riqueza (representação da capacidade econômica).

Destarte, aonde incidir ISS porque prepondera o serviço, não pode incidir o IPI, ainda que no serviço se realize algum tipo de transformação, beneficiamento, montagem ou afim, pois que o “fato típico” colhido pelo legislador para servir à tributação comporta, à meu sentir, apenas uma incidência.

Nesta esteira de entendimento, entendo que merece guarida o pleito da Recorrente, no sentido de afastar do lançamento a exigência tributária sobre as saídas por ela promovidas, de impressos personalizados e sob encomenda de seus clientes, pelo que, nesse particular, merece provimento o Recurso Voluntário.”
(grifei)

Nesse sentido, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência da multa isolada respaldada em suposto erro na classificação fiscal de mercadorias que se referem aos produtos dos serviços de gráfica personalizada que não estão sujeitos à incidência do IPI, mas, apenas, do ISS.

Por me respaldar nesse argumento autônomo de mérito, deixo de apreciar os argumentos relacionados à classificação das mercadorias (preliminar de perícia e argumento de mérito quanto à correção da classificação adotada).

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Voto Vencedor

Como relatado pela Dra. Maysa, i. relatora, no procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigatórias tributárias foi apurada a falta de lançamento do IPI na saída de produtos tributados por erro de classificação fiscal e/ou com classificação fiscal correta, mas sem destaque do imposto. Como nos períodos objeto do procedimento fiscal a autuada permaneceu com saldos credores, a ela só foi imputada multa isolada pelo não destaque de IPI no documento fiscal. Os produtos que foram objeto de divergência quanto à classificação fiscal, que geraram a imposição da multa isolada, referem-se à prestação de serviços gráficos personalizados (industrialização por encomenda - pastas, adesivos, envelopes, blocos e notas fiscais).

Em suma, a inclita relatora entendeu em seu voto que "a entrega de serviços gráficos personalizados não está sujeita à incidência do IPI, mas sim do Imposto sobre Serviços - ISS, vez que estes serviços eram trazidos no item 77 da lista de serviços do Decreto-lei nº 406/68 na redação dada pela Lei Complementar 56/87". Esse é o núcleo de nossa divergência.

A simples operação de cortar as bobinas de papel e papel matéria-prima para industrialização de pastas, adesivos, envelopes, blocos e notas fiscais já constitui operação de industrialização (beneficiamento), segundo disposição do art. 3º, II, do RIPI/82, *in literis* (mesma redação do art. 4º, II, do RIPI/98):

Art. 3º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

(...)

Não há dúvidas de que tais operações promovem a modificação na apresentação e na finalidade das bobinas, quando comparadas com as bobinas adquiridas pela recorrente. Gize-se, inclusive, que a partir da TIPI/96, os papéis com dizeres impressos, estampados ou perfurados passaram a ter classificação fiscal distinta dos mesmos papéis sem

impressão, perfuração ou estampagem, o que denota a ocorrência de transformação, além do beneficiamento pelo simples corte das bobinas às dimensões apropriadas a seu uso em calculadoras/registradoras.

Importante frisar que é a própria recorrente que adquire as bobinas de papel sobre as quais efetua as operações de corte e/ou impressão, além de outros insumos.

Essa matéria não é nova neste Colegiado, e, apesar de ainda suscitar debates calorosos, a jurisprudência tem caminhado no sentido de se manter o entendimento fiscal. Como exemplo do aqui afirmado, transcrevo excertos do Acórdão 9303-002.265, de 09/05/2013, cujo voto condutor sobre o tema em apreço é da lavra do ilustre Conselheiro Júlio César Alves Ramos, cujas razões de decidir, com a devida vênia, adoto como minhas.

Registro que diversas decisões, tanto administrativas quanto judiciais, afirmaram que a atividade ora analisada – e outras assemelhadas – não seriam industrialização em face de ser exercida por encomenda e ter na mão de obra o seu principal elemento.

Também quanto a isso peço vênia para divergir.

É que, (...), a exclusão do conceito de industrialização que se poderia cogitar exige, cumulativamente, que a atividade seja exercida na residência do confeccionador ou em oficina e que o trabalho seja preponderante. Nenhuma dessas condições é comprovadamente preenchida pela recorrente.

Com efeito, cediço que não se trata de residência, a condição relativa ao estabelecimento exigiria que se tratasse de uma mera oficina. Mas ela é precisamente definida na legislação do IPI: trata-se de estabelecimento que empregue, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não disponha de potência superior a cinco quilowatts.

Não se tem tal informação nos autos, mas parece improvável que uma indústria (como a própria empresa se denomina) o atenda.

De todo modo, há mais uma condição: que o trabalho seja preponderante. Ou seja, é aquele que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão de obra, no mínimo, com sessenta por cento.

Ambas as definições constam de todos os Regulamentos do IPI.

(...)

Em verdade, é de industrialização que se cuida e, como tal, sujeita ao imposto que a ela grava.

Por último, resta enfrentar a questão relativa à incidência do IPI sobre operações que constem da relação anexa ao Decreto-lei nº 406/68, ou seja, incidência concomitante do IPI e ISS. Essa discussão também foi travada no Acórdão 9303-002.265, de 09/05/2013, que adotou os fundamentos da decisão *a quo* daqueles autos, que transcreve-se por também aplicar-se à presente lide:

“O que se debate nos autos consiste em saber se existe alguma incompatibilidade entre a incidência do IPI, do ISS e do ICMS numa operação econômica em que para se prestar um serviço é

necessário industrializar um produto e entregar uma mercadoria, tal como se dá no caso do serviço de artes gráficas.

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

O art. 153 da CF/88 ao dizer que ‘...Compete à União instituir impostos sobre:

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

O art. 155 da CF/88, por seu turno, ao fixar a regra-matriz de incidência do ICMS estabelece que ‘Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, (...).’

Depreende-se daí que o aspecto material da hipótese de incidência do imposto estadual é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias ou sobre a prestação dos serviços indicados. O imposto não incide sobre a mercadoria e nem sobre a circulação, incide sobre operações relativas à circulação, ou seja, negócios jurídicos de natureza mercantil que importem a transferência de domínio sobre a mercadoria. Estas operações relativas à circulação de mercadorias, consubstanciando negócios jurídicos de natureza mercantil, encerram duas obrigações de dar (entregar a mercadoria e pagar o preço).

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

(...)

Conforme o termo de verificação, os clientes do autuado, ao encomendarem as etiquetas mediante o envio das especificações técnicas, estão em verdade encomendando uma prestação de

serviço, consistente na execução personalizada de etiquetas impressas em suportes de plástico (art. 8º do DL nº 406/68).

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

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

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

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

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

Art 25 Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

I— (omissis);

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

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

É como voto

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - redator designado