



Processo nº 19647.001895/2007-15
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.274 – CSRF / 3^a Turma
Sessão de 13 de agosto de 2019
Recorrente INTERNACIONAL GRÁFICA E EDITORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. PRODUÇÃO DE RÓTULOS, IMAGEM ADESIVA, NOTAS FISCAIS, PASTA PERSONA, ENVELOPE E MALA DIRETA. INCIDÊNCIA.

Incide o IPI sobre a operação de industrialização caracterizada pela atividade de produção de rótulos, imagem adesiva, notas fiscais, pasta persona, envelope e mala direta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Andrade Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3402003.839, de 20 de fevereiro de 2017 (fls. 350 a 365 do processo eletrônico), proferido pela Segunda Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que pelo voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem no lançamento de ofício lavrado contra o Contribuinte, 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, o autuante relata que no procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigatorias 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.

Inconformado com a exigência de multa em razão do lançamento de ofício, o Contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

- a) 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";
- b) as pastas personalizadas possuíam classificação 4920.10.00 (esta subposição não existe mais), com alíquota de 0%, tratava-se de "blocos de papel para cartas com dizeres impressos";
- c) 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;
- d) requer produção de prova pericial para confirmar a classificação na TIPI correta para os produtos acima mencionados;
- e) 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 consequentemente subtraídos do crédito requerido), frutos da prestação de serviço gráfico, submetido exclusivamente ao Imposto Sobre Serviço (ISS);

f) o serviço gráfico encontrase arrolado no item 77 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 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;

g) 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, inexiste valores a serem subtraídos do crédito submetido à homologação, em conformidade com o § 1º, do art. 8º do Decreto-lei n.º 406, de 1968.

Por fim, pede a improcedência do lançamento, seja por: a) constatar a correta classificação na TIPI adotada pela impugnante e, consequentemente, 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.

A DRJ em Salvador/BA julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado pelo voto de qualidade, negou provimento ao Recurso, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 10/01/2002 a 31/12/2002

IPI. INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO MENCIONADA NA LISTA ANEXA AO DECRETOLEI 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.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 400 a 412) em face do acordão recorrido que negou provimento ao Recurso Voluntário, a divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito à incidência cumulativa de ISS e de IPI sobre serviços gráficos personalizados.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, o Contribuinte apresentou como paradigma o acórdão de nº 3201-000.700. A comprovação do julgado firmou-se pela juntada de cópia de inteiro teor do acórdão paradigma – documento de fls. 389 a 399.

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 420 e 421, sob o argumento que o acórdão recorrido decidiu no sentido de que é possível a incidência do IPI e do ISS quando houver obrigação de fazer consistente a prestação de serviço gráfico personalizado e este consubstanciar em operação de industrialização. Por sua vez, o acórdão paradigma decidiu em sentido diametralmente oposto afirmando que a prestação de serviços gráficos personalizados e sob encomenda está sujeito somente a incidência de ISS, e não ao IPI.

Desta forma, entendeu-se que restou comprovada a divergência jurisprudencial.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 423 a 436, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte e que seja mantido v. acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 420 e 421.

Do Mérito

A divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito à incidência cumulativa de ISS e de IPI sobre serviços gráficos personalizados.

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 impressão personalizadas (industrialização por encomenda pastas, adesivos, envelopes, blocos e notas fiscais) – serviço de composição gráfica sujeito à incidência de ISS.

Vale ressaltar que a diligência realizada nos autos informou que:

"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." (fls.343)

Considerando se tratar por óbvio de prestação de serviço gráfico customizado e personalizado, para fins de atendimento da demanda de clientes específicos. Tais serviços, em síntese, são assim considerados por serem, quando de sua prestação, 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.

Esse tema já foi enfrentado por essa turma, cito o acordão n.º 9303-005.427, julgado em 27/07/2017, onde a Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama , relatou de forma brilhante, sobre à incidência cumulativa de ISS e de IPI sobre serviços gráficos personalizados, e qual acompanhei na ocasião e adoto as razões de decidir:

(....)

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

Ora:

- *Perecibilidade, pois tais serviços não podem ser “armazenados/estocados” para a venda;*
- *Intangibilidade, pois não podem ser vistos, provados ou sentidos;*
- *Heterogeneidade, pois tais serviços sofrem variação para cada cliente, considerando a customização dedicada;*

- *Simultaneidade, pois envolve a dinamicidade entre a produção e o consumo.*

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

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

Vê-se ainda que o serviço de impressão gráfica personalizada desenvolvido pelo sujeito passivo não integra um processo de industrialização.

Ora, as impressões são sempre relativas a logomarcas, cores padrão e condizentes com o próprio logotipo utilizado, eventuais mensagens específicas aos consumidores da encomendante, além de outros símbolos peculiares. O que, indubitavelmente, as encomendas passam a integrar o ativo fixo dos encomendantes para seu uso exclusivo, não podendo, nem de longe, cogitar-se acerca de seu eventual uso indiscriminado, já que imprestável seria para qualquer outra pessoa jurídica diferente da própria encomendante.

A especificidade do corte (largura) das bobinas, tem aplicação geralmente exclusiva ao terminal (PDV) ou equivalente da própria encomendante. Não há uso indiscriminado. E não há qualquer comercialização das bobinas personalizadas impressas quer pela Recorrida, quer pelos seus clientes (posto

que inaplicáveis ao uso de terceiros, por não se tratar de um chamado "produto de prateleira").

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

- *Se a atividade gráfica fosse exercida com certas limitações – acrescentando apenas utilidades a esse meio, com o intuito de se disponibilizar o produto indiscriminadamente a todos os clientes potenciais, sem viabilidade de personalização por cliente, configurar-se-ia como produção em série – sendo evidente, nesse caso, que se trata de disponibilização de mercadorias, motivando assim a incidência de ICMS e de IPI, vez, que, em relação à esse último tributo, caracterizada estaria a industrialização dessa mercadoria (produzida padronizada em série);*

- *Por sua vez, se fosse desenvolvida por encomenda de cliente, para atender suas necessidades específicas, visando o atendimento de sua demanda em particular estar-se-ia diante de serviço alcançável pelo ISS. É de se expor que as mercadorias oriundos desses serviços não são disponibilizados a terceiros.*

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 ressurja 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, inconteste 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.

Em pesquisa jurisprudencial, cabe trazer o julgamento do RESP 437.324 – RS envolvendo a American Bank Note Company Gráfica e Serviços Ltda, onde 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.

Cumpre 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 Bqank 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, especificamente quando da apreciação do Resp 103409/RS, ficou decidido que não é devido o ICMS sobre os serviços de composição gráfica prestados por ela, tal qual a impressão de cartões magnéticos personalizados e sob encomenda, conforme consignado em ementa:

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

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

1. Nos termos do art. 535 do CPC, os embargos declaratórios somente são cabíveis para modificar o julgado que se apresentar omissivo, contraditório ou

obscuro, bem como para sanar possível erro material existente no acórdão, o que não aconteceu no caso dos autos.

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

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

4. In casu, trata-se de produção de cartões magnéticos sob encomenda para uso próprio da empresa. No caso, a embargada atua como consumidora final, ou seja, tais cartões não irão fazer parte de futuro processo de industrialização ou comercialização. Incide, portanto, o ISS nos termos do que restou determinado pela Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.092.206/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, sujeito ao rito dos recursos respetivos, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

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

Embargos de declaração rejeitados.”

Proveitoso trazer ainda outros julgados do STJ:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE IRREGULARIDADES. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. INCIDÊNCIA, APENAS, DO ISS. SÚMULA N.º 156/STJ. ANÁLISE DE VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

3. Decisão atacada que tomo com base a Súmula n.º 156/STJ: “a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”[...]

(Superior Tribunal de Justiça, rel. Min., José Delgado, EAREP 510940/SP, DJ de 17/11/2003)

“AGRAVO REGIMENTAL – TRIBUTÁRIO – SERVIÇO GRÁFICO PERSONALIZADO E POR ENCOMENDA – ICMS – NÃO INCIDÊNCIA – ENTENDIMENTO CONSAGRADO – SÚMULA 156 DESTE SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

1. *Não incide ICMS sobre serviços de composição gráfica, a teor da Súmula 156 deste 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. *Agravo Regimental improvido. ”*

(Superior Tribunal de Justiça, rel. Min. Luiz Fux, AGRESP 331201/SP, DJU de 14.10.2002)

“Tributário – ICMS e ISS – Incidência – Decreto-Lei nº 406/68 (art. 8º, § 2º).

1. *Os serviços de composição gráfica, não distinguindo a lei entre os personalizados encomendados e os genéricos destinados ao público, sujeitam-se à incidência do ISS.*

2. *Multifários precedentes jurisprudenciais.*

3. *Recurso sem provimento. ”*

(Superior Tribunal de Justiça re. Min. Luiz Pereira, RESP 142339/SP, DJU de 26/03/2001)

Frise-se esse entendimento a decisão dada pelo STF:

“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 e mercadorias, sob encomenda e personalizada, é atividade da 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. ”

(Supremo Tribunal Federal, RE 109.069-7/SP, Rel. Min. Rafael Mayer)

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 hipóteses híbridas, em que há serviço agregado a um suporte físico, no caso, um produto industrializado, deve-se verificar qual prevalecerá, para efeitos de atrair a competência tributária.

O que, por conseguinte, as disposições da LC 116/2003 - § 2º, do art. 1º, traz que salvo exceções nela expressamente previstas, os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao ISS, "ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias" em cumprimento ao desígnio determinado pelo art. 146, I da Constituição Federal, que prescreve que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência.

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

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

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

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

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

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

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

II - os enunciados de súmula vinculante;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O Brasil adota como estrutura jurídica o “Civil Law” – que adota fontes de direito, dentre as quais, considera, além da Lei, como fonte direta, os precedentes jurisprudenciais.

Sendo assim, inquestionável, a valorização dos precedentes. Até mesmo como forma de se conceder a segurança jurídica que tanto procura a administração fazendária e os sujeitos passivo.

Ora, tal cultura de valorização de precedentes, que torna a jurisprudência na Brasil fonte direta da estrutura jurídica adotada pelo Brasil - “Civil Law” – traz irrefutavelmente segurança jurídica ao buscar o respeito à unicidade da interpretação quando as decisões possuem potencial para tanto. O que é o caso.

As decisões emanadas pelos Tribunais consideraram a mesma atividade do sujeito passivo, não restando dúvida quanto à necessidade da aplicação dos fundamentos determinantes do precedente ao caso concreto.

Sendo assim, até mesmo em respeito a celeridade do processo no judiciário que invoca o Novo Código de Processo Civil, eis que a jurisprudência nos Tribunais se encontra PACIFICADA, inclusive com Súmulas do TRF e STJ, é de se manter o decidido no acórdão recorrido.

Ademais, é de se recordar que em recente julgamento ficou consignando em acórdão 9303-004.394:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

CONFLITOS DE COMPETÊNCIA. UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS.

IPI. PRINCÍPIO DA EFICÁCIA VINCULANTE DOS PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS

Em respeito ao Princípio da Eficácia Vinculante dos Precedentes, emanado explicitamente pelo Novo Código de Processo Civil, cabe no processo administrativo, quando houver similitude fática dos casos tratados e jurisprudência pacificada, a observância dos precedentes jurisprudenciais fluidos pelos Tribunais, conforme arts. 15, 926 e 927 da Lei 13.105/15.

Ressurgindo à competência tributária trazida pela Constituição Federal, quando se tratar de atividades relacionadas aos serviços gráficos personalizados passíveis de tributação pelo ISS, é de se afastar a incidência de IPI, conforme inteligência promovida pelo art. art. 1º, § 2º, da LC 116/03"

Nesse julgamento, após pedido de vista do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, foi apresentada Declaração de Voto, eis que foi pesquisada a ampla jurisprudência sobre o mesmo tema por esse conselheiro:

"Conselheiro Júlio César Alves Ramos

Julguei conveniente explicitar as razões pelas quais acompanhei a n. relatora dado que já proferi vários votos no sentido pretendido pela Fazenda Nacional.

Minha posição sobre o assunto está nelas devidamente registrado, não tendo eu mudado de entendimento.

Ocorre que, foi bem enfatizado pela n. relatora, a posição contrária aqui defendida pelo sujeito passivo parece mesmo consolidada no âmbito do STJ. Com efeito, naquele tribunal, podem-se coligir decisões recentes¹ que enfrentaram exatamente o mesmo objeto ora em discussão - cartões magnéticos personalizados - e entenderam que tal operação é a descrita na lista da Lei Complementar 116 (ou do Decreto 406) como "serviços gráficos personalizados", o que, no entender daquele Sodalício, afastaria a tributação pelo IPI. Algumas delas, inclusive, foram proferidas em processos de empresa sucedida pela autora deste.

E, em respeito aos artigos 926 e 927 do novo CPC, decidi curvar-me àquela jurisprudência, ainda que a entendendo equivocada. Registro, ao fim, que não vejo que tais artigos nos imponham a obrigatoriedade aceitação, extensivamente, de decisões dos tribunais superiores. Quero dizer com isso que é preciso, em cada caso, checar, com rigor, se a matéria é a mesma e se a jurisprudência está mesmo consolidada.

No caso presente, todas as decisões que cito se referem a cartões magnéticos personalizados. Mas há outras, tratando de produtos diversos, que asseguram a tributação pelo IPI, ao ressaltar a importância de analisar o que prevalece. Por isso, a elas me curvo apenas neste caso específico, resguardando, porém, meu entendimento pessoal de que não é a mera presença de um serviço - ainda que tributável pelo ISS - que impede a incidência do IPI.

¹ Além do REsp 437.324, de relatoria do Ministro Herman Benjamin já citado pela relatora, e entre outros, cito:
Resp 817.182, Ministro Luiz Fux
AgRg no Resp 966.184, ministro Herman Benjamin
AgRg no Resp 816.632, ministro Humberto Martins
AgRg no Resp 1.369.577, ministro ministro Herman Benjamin
AgRg no Resp 1.308.633, ministro Castro Meira
Resp 213.594, ministro Mauro Campbell

Vale acrescer que todas as decisões foram tomadas por unanimidade

Nesses termos, votei pelo provimento do recurso do sujeito passivo, sendo essa a declaração que solicitei fazer.

Conselheiro Júlio César Alves Ramos"

Cabe recordar que em vários Congressos Tributários realizados recentemente com a participação de vários juízes, desembargadores e ministros do STJ, foi invocado o Princípio da Eficácia Vinculante dos Precedentes no processo administrativo fiscal trazido pelo Novo Código de Processo Civil para se evitar a morosidade da resolução da lide, bem como o desembolso da parte contrária - nesse caso, a Fazenda Nacional de condenação dos honorários a serem pagos, no caso de perda junto ao judiciário, conforme prevê o art. 85 do NCPC.

Proveitoso trazer parte dos dizeres do Parecer dado pelo nobre Professor Emérito e Titular da PUC/SP e da USP – Paulo de Barros Carvalho emitido à Diskpar Logística e Automação Ltda:

"[...]

11) Qual o entendimento adotado pelos Tribunais Superiores a respeito dessa matéria?

Observa-se, semelhantes às narradas pela Consulente estão sujeitas à incidência do ISS. A matéria foi até mesmo objeto de Súmula do STJ que, no enunciado 156, prescreve: “A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, negando-lhe provimento.

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, não restando dúvida quanto à necessidade da aplicação dos fundamentos determinantes do precedente ao caso concreto – até mesmo por economia processual. Citamos como exemplo o REsp 1357546 do Ministro GURGEL DE FARIA:

RECURSO ESPECIAL N.º 1.357.546 - SP (2012/0259607-2)

RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

*PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : AVAPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS E
EMBALAGENS LTDA
ADVOGADOS : WILNEY DE ALMEIDA PRADO E OUTRO(S) - SP101986
WANIA MARIA CHIAVONE DE ALMEIDA PRADO - SP085977
DECISÃO*

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região assim ementado:

AÇÃO DECLARATÓRIA - NÃO INCIDÊNCIA DE IPI - SERVIÇOS DE IMPRESSÃO GRÁFICA E PERSONALIZADAS SOB ENCOMENDA - ART. 8º DECRETO-LEI 400/68.

O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - tem sua materialidade no produto industrializado, entendido como aquele que tenha sido submetido a operação que lhe modificou a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoou para o consumo (artigo 46, parágrafo único do CTN).

O artigo 46 do Código Tributário Nacional prevê como fato gerador do IPI, o desembarque aduaneiro quando o produto industrializado for de procedência estrangeira, a sua saída do estabelecimento ou a sua arrematação quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

A empresa que exerce atividade mista tanto submete determinado bem a uma operação, industrializando-o para o consumo, como presta um serviço. No caso, as operações são autônomas e implicam fatos imponíveis autônomos gerando tantas obrigações tributárias quantas realizadas. Por outro lado, a operação mista é aquela onde se verifica a presença conjunta de industrialização e prestação de serviço num só momento.

No caso da operação mista é devido apenas o ISS se a atividade preponderante da empresa for a prestação de serviços, aplicando-se a lista anexa ao Decreto-lei 406/68, mas não o IPI, pois seu objeto não se caracteriza pela industrialização reconhecida para fins tributários.

A Corte Superior editou a Súmula 156, pela qual "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita apenas, ao ISS".

No especial, a parte alega em síntese violação:

- a) do art. 535, inciso II, do CPC/1973, sob a alegação genérica de que o Tribunal de origem se recusou "a ventilar a matéria e sanar o vício existente no acórdão embargado" (e-STJ fl. 225);*
- b) dos arts. 46, 47 e 51 do CTN e do Decreto n. 87.981/1982, ao fundamento de que a fabricação dos produtos descritos pela parte autora constitui processo de industrialização, pois, como a parte confessa, decorre da "massificação e possibilidade de repetição da produção, transformando matéria-prima, ainda que mediante prévio ajuste de condições, características ou especificidades impostas pelo comprador" (e-STJ fl. 228).*

Assim, entende que a atividade está sujeita à tributação do IPI nos termos do parágrafo único do art. 46 do CTN.

Contrarrazões apresentadas pela AVAPLAST, nas quais pede, preliminarmente, o não conhecimento do recurso e, no mérito, seu desprovimento (e-STJ fls. 233/239).

Passo a decidir.

(...)

O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - tem sua materialidade no produto industrializado, entendido como aquele que tenha sido submetido a operação que lhe modificou a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoou para o consumo (artigo 46, parágrafo único do CTN).

O artigo 46 do Código Tributário Nacional prevê como fato gerador do IPI, o desembarço aduaneiro quando o produto industrializado for de procedência estrangeira, a sua saída do estabelecimento ou a sua arrematação quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

A exigibilidade do tributo encontra amparo no sistema constitucional tributário e obedece ao princípio da legalidade, que se constitui em uma das garantias do Estado de Direito, desempenhando função protetiva dos direitos dos cidadãos. Como assinala José Eduardo Soares de Melo "somente com a expedição de normas editadas pelos representantes do próprio povo (Poder Legislativo) é que se tem nascimento, modificação ou extinção de direitos e obrigações, competindo

*à Administração Pública expressa obediência ao princípio da legalidade (art.37 da Constituição Federal). O ordenamento jurídico contempla a reserva formal da lei, mediante a fixação precisa e determinada do órgão titular competente para sua expedição; e a reserva material da lei com a característica de ordem abstrata, geral e impessoal" (in. *Curso de direito tributário. Dialética*: São Paulo, 1997, p. 19/20).*

No caso, a autora tem como objeto social a execução de serviços de composição gráfica e impressão a clientes mediante pedido específico, conforme exposto em sua inicial e de acordo com seu contrato social. Tal situação tornou-se incontroversa pela ausência de contrariedade da ré.

A discussão restringe-se, portanto, sobre a incidência ou não do IPI sobre o serviço de impressão gráfica. Para tanto, deve-se fazer uma distinção entre atividade mista e operação mista. A empresa que exerce atividade mista tanto submete determinado bem a uma operação, industrializando-o para o consumo, como presta um serviço. No caso, as operações são autônomas e implicam fatos imponíveis autônomos gerando tantas obrigações tributárias quantas realizadas. Por outro lado, a operação mista é aquela onde se verifica a presença conjunta de industrialização e prestação de serviço num só momento.

No caso da operação mista é devido apenas o ISS se a atividade preponderante da empresa for a prestação de serviços, aplicando-se a lista anexa ao Decreto-lei 406/68, mas não o IPI, pois seu objeto não se caracteriza pela industrialização reconhecida para fins tributários.

A esse respeito decidiu o C. STJ: "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) (in: RE SP 437324-RS, Segunda Turma, DJ:22/09/2003, p:295 RT VOL.:00821 p:191, Relator Ministro FRANCIULLINETTO).

A Corte Superior editou, inclusive, a Súmula 156, pela qual "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita apenas, ao ISS".

Nesse sentido, destaco precedentes das Cortes Regionais, inclusive desta C. Sexta Turma: [...] (sem grifos no original)

Os embargos de declaração apresentados foram rejeitados.

Pois bem.

(...)

2. DOS ARTS. 46, 47 E 51 DO CTN E DO DECRETO N. 87.981/1982

A Primeira Seção, por ocasião do julgamento do REsp 1.092.206/SP, sob a sistemática dos repetitivos, depois de assentar a premissa de que "sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide o ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista". Eis a ementa do julgado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. SÚMULA 156 DO STJ.

1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03), a delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03 (que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN; e (c) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.

2. 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). Consequentemente, 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.

3. Recurso especial provido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (REsp 1.092.206/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009).

Essa orientação foi posteriormente ratificada na Súmula 156 do STJ, segundo a qual "a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas ao ISS".

Ainda nesse sentido são os recentes julgados deste Tribunal:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N.º 3 DO STJ. PRODUÇÃO DE SACOLAS POR ENCOMENDA E PERSONALIZADAS. NÃO INCIDÊNCIA DE IPI. INCIDÊNCIA APENAS DE ISS. PRECEDENTES. INAPLICABILIDADE DA ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PERPETRADA PELA LC N.º 157/2016 AO ITEM 13.05 DA LISTA ANEXA A LC N.º 116/2003.

1. A jurisprudência do STJ está pacificada no sentido de que a atividade de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, não está sujeita à incidência do IPI, mas apenas de ISS. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.620.382/PE, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 13/10/2017; AgRg no REsp 1.369.577/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 06/03/2014. Afastada a incidência de IPI tão somente no que diz respeito à atividade específica de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, e não à toda produção da empresa, se houver, também, produção que não se enquadre na referida atividade personalizada sob encomenda.

2. *Agravo interno não provido. (AgInt no REsp 1.730.920/RN, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/05/2019, DJe 28/05/2019).*

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA. IPI. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. *Segundo a jurisprudência pacífica desta Corte, os bens submetidos à prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, não se sujeitam ao IPI, mas apenas ao ISS (AgRg no REsp. 1.369.577/RJ, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 6.3.2014). Precedentes:*

AgRg no AREsp. 816.632/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 11.2.2016; AgInt no REsp. 1.620.382/PE, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 13.10.2017; AgInt no REsp. 1.342.471/SP, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, DJe 14.6.2018.

2. *Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento. (AgInt no REsp 1.738.544/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/04/2019, DJe 10/05/2019).*

No caso dos autos, o Tribunal de origem afastou a incidência do IPI sob o fundamento de que os serviços prestados pela parte recorrida, de composição gráfica e impressão a clientes mediante pedido específico, não constituem atividade de industrialização. Consignou, ainda, que esse ponto é fato incontroverso nos autos, visto que não foi impugnado pela Fazenda Nacional.

Dessa forma, incide, na espécie, a Súmula 83 do STJ, segundo a qual "não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida", e que é aplicável quando o apelo nobre é interposto com base nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional.

Ante o exposto, com base no art. 255, § 4º, I, do RISTJ, NÃO CONHEÇO do recurso especial.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 17 de junho de 2019.

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator

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)

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 Especial do Contribuinte para afastar a tributação pelo IPI destes produtos decorrentes da prestação de serviço gráfico personalizado.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pela Contribuinte, dando-lhe provimento.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, tenho entendimento divergente em relação a essa matéria.

Como relatado, a questão a ser analisada refere-se à incidência do IPI sobre os produtos originados da prestação de serviços gráficos, mais especificamente rótulos, imagem adesiva, notas fiscais, pastas persona, envelope e mala direta.

A Recorrente alega “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”, os quais são fabricados de forma personalizada por meio do emprego de trabalhos gráficos.

Não há como concordar com este entendimento, senão vejamos.

O art. 153, inciso IV, da CF/88 outorgou competência à União para instituir o imposto sobre produtos industrializados – IPI. O art. 46, § único, do CTN, por sua vez, prescreveu que o imposto incide sobre produtos industrializados, assim considerados aquele que tenha sido submetido a **qualquer operação** que lhe modifique a natureza ou a finalidade ou o aperfeiçoe para o consumo, *verbis*:

Art. 153/CF - Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

Art. 46/CTN - O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

(...)

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

(...)

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a **qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo**.

(...)

Deste modo, pode-se extrair o *critério material* da norma de incidência tributária do tributo: **executar uma operação de industrialização**.

Para que ocorra a incidência do IPI é condição necessária e suficiente a execução, pelo contribuinte, de qualquer operação de industrialização ou, em outras palavras, a existência de um produto resultante de uma operação de industrialização e que este produto, em determinado momento, saia, a qualquer título, do estabelecimento que o produziu.

No caso em litígio, a Recorrente adquiriu insumos e transformou-os em novos produtos industrializados, quais sejam, rótulos, imagem adesiva, notas fiscais, pastas persona, envelope e mala direta.

Posteriormente, a empresa deu saída a esses produtos de seu estabelecimento. Portanto, a meu ver, restou plenamente configurada uma operação de industrialização, conforme

dispõem os artigos 3º e 4º do Decreto nº 2.637/1998 (RIPI/98) e do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), a seguir transcritos:

Art. 3º - Produto industrializado é o resultante de **qualquer operação** definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Art. 4º **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 nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único](#), e [Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único](#)):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, 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**);

(...)

Parágrafo único. **São irrelevantes**, para caracterizar a operação como industrialização, **o processo utilizado** para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Como visto, o artigo 3º do RIPI/2002, vigente à época dos fatos, prescreve que produto industrializado é o resultante de *qualquer operação* definida como industrialização.

O artigo 4º, por sua vez, preceitua que se caracteriza como industrialização **qualquer operação** que modifique a natureza, o funcionamento, **o acabamento**, **a apresentação** ou **a finalidade** do produto, ou **o aperfeiçoe para o consumo**, tal como a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova – *transformação* (inciso I, art. 4º), bem como a que importe em modificar ou aperfeiçoar a utilização, o acabamento ou a aparência do produto – *beneficiamento* (inciso II, art. 4º).

Houve, portanto, o perfeito enquadramento dos fatos narrados pela fiscalização à norma de incidência do IPI (artigo 153, IV/ CF; art. 46/CTN c/c artigos 2º, 3º e 4º do Decreto nº 2.637/98 e Decreto nº 4.544/2002).

Deste modo, entendo que a alegada prestação de serviços gráficos (obrigação de fazer algo) não pode existir sem a execução de uma operação de industrialização, caracterizada pela atividade de fabricação dos produtos industrializados, seguida da entrega da mercadoria ao consumidor final (obrigação de dar).

Na realidade, ao prestar os serviços, a Recorrente incorre na prática de fatos geradores de dois impostos distintos, ambos com competência prevista na Constituição Federal: IPI (União) e ISS (Município), incidentes sobre o mesmo evento.

Destaque-se, ainda, para atender às três esferas de poder, provendo-as dos recursos necessários ao cumprimento dos respectivos desígnios constitucionais, o Constituinte houve por bem repartir a tributação sobre o consumo (diferentemente do que ocorre nos países onde existe o IVA – Imposto sobre o Valor Agregado). Para tanto, elegeu como hipóteses de incidência tributária três fatos originados no mesmo conteúdo econômico: a produção de bens, a circulação destes bens e a prestação de serviços, atribuindo-os, sob a forma de competência impositiva à União, aos Estados e ao Distrito Federal e aos Municípios, respectivamente. Uma tributação sobre o consumo assentada em tais bases, fatalmente levaria a impasses, pois em certos casos limites, como no dos autos, é inevitável a dupla ou até a tríplice incidência tributária.

Assim, no caso dos autos, os clientes do Recorrente, ao encomendarem seus produtos, estão encomendando uma prestação de serviço, nos termos do art. 8º do DL n.º 406/68 (incidência do ISS). Para que a encomenda possa ser executada, a empresa é obrigada a adquirir insumos no mercado e a transformá-los em um novo produto que, posteriormente, sairá do estabelecimento no momento da entrega ao cliente (arts. 4º, I e 34, II do RIPI/98 e RIPI/2002).

No tocante às Súmulas 143 e 156 do STJ, citadas pelo Recorrente, a meu ver refere-se ao conflito de competência no âmbito do ISS e ICMS, como pode ser verificado nos precedentes utilizados na formulação da Súmula (Recursos Especiais n.º 61.914-9/RS, 5.808-0/SP, 18.992-0/SP e 1.235/SP), todos tratando da incidência do ISS e do ICMS. Ademais, a súmula citada não é vinculante. A questão do conflito de incidência entre o ISS e ICMS, portanto, não interessa na solução deste litígio, por isso, deixamos de abordá-la.

Registre-se, por oportuno, que no caso do IPI não existe a vedação expressa que existe para o ICMS na LC n.º 116/03, notadamente quando se compara o artigo 8º do Decreto-Lei n.º 406/68 com seu equivalente da Lei Complementar n.º 116/03, o artigo 1º:

Decreto-Lei n.º 406/68

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

§ 1º **Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao impôsto** previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao impôsto de circulação de mercadorias.

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao impôsto sobre circulação de mercadorias. (Redação dada pelo decreto Lei nº 834, de 8.9.1969) (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 31.7.2003).

LC nº 116/03

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados **não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS**, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Por fim, anote-se que este colegiado já apreciou a matéria tratada nos autos, decidindo no mesmo sentido deste voto. Transcreve-se abaixo a ementa dos Acórdãos nº 9303-003.245, de 04/02/2015, e nº 9303-002.265, de 09/05/2013:

Acórdão nº 9303-003.245

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/03/1996 a 31/08/1999

IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO. CONFECÇÃO DE BOBINAS DE PAPEL PERSONALIZADAS.

A operação de cortar bobinas de papel adequando-as aos tamanhos próprios para sua utilização em máquinas registradoras ou calculadoras, com ou sem impressão de dizeres convenientes aos clientes, constitui operação de industrialização (beneficiamento). **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 Especial Negado

Acórdão n.º 9303-002.265

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/04/2003

IPI. INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO MENCIONADA NA LISTA ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68 E NA 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.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal