



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

Processo nº 19647.015258/2007-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.024 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2013
Matéria IPI
Recorrente INTERNACIONAL GRÁFICA E EDITORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto), João Carlos Cassuli Junior (Relator), Mario Cesar Francalossi Bais (Suplente), Silvia de Brito Oliveira, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva. Ausente, justificadamente, os Conselheiros Nayra Bastos Manatta e Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça.

Relatório

Versam os Autos de Infrações de IPI (3) referentes à I) apuração decendial do imposto do ano calendário de 2003 II) à apuração quinzenal do 1º, 2º e 3º trimestre de 2004 e III) apuração mensal do IPI de 4º trimestre de 2004 ao 4º. Trimestre de 2006, totalizando o débito tributário de R\$521.870,89.

As autuações originaram-se, em síntese, conforme termo de verificação fiscal, da falta de destaque do IPI por erro de classificação nas notas fiscais de saída dos produtos industrializados pelo estabelecimento e de créditos básicos indevidos, tendo como base legal os dispositivos consoantes nos Decreto nº4.544/02 (RIPI/2002).

IMPUGNAÇÃO

Cientificado da autuação em 18/12/2007, o sujeito passivo apresentou em 16/01/2007 sua impugnação com os mesmos argumentos para cada auto de infração, quais sejam:

1. Que seria correta a classificação fiscal utilizada de 0% ao invés dos 15% alegados pela autoridade julgadora para os produtos: imagem adesiva, notas fiscais e blocos, pastas personalizadas e envelopes;
2. Solicita a produção de prova pericial para comprovação da classificação fiscal utilizada, e indica a Sra. Sandra Gláucia Teixeira Bonifácio, CPF 004.987.345-87, sua gerente administrativa, como sua assistente para tal ato;
3. Afirma que os itens “blanqueta” e “limpador de rolos” em vista de serem consumidos no processo industrial se enquadrariam no conceito de produtos intermediários, sendo este também o entendimento do STJ no REsp 18.360-0-SP e de doutrinas colacionadas pelo contribuinte, ofendendo o princípio da não cumulatividade;
4. Apresenta doutrina e jurisprudência para justificar a não incidência do IPI sobre a produção gráfica mas sim do ISS;
5. Afirma, finalmente, que mesmo não sofrendo incidência do IPI nas saídas de seus produtos, diante da regra da não cumulatividade (art. 153, § 3º, inciso II, da CF) teria direito aos créditos sem restrições, devendo lhe ser assegurado os créditos sobre os produtos intermediários glosados pela Administração.

Por fim, requer a improcedência do lançamento.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na defesa apresentada, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE, proferiu o Acórdão de nº. **11-34.179**, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

SERVIÇOS GRÁFICOS. ISS.

Irrelevante para determinar a incidência do IN o fato de que serviços gráficos prestados por contribuinte estão catalogados em lista anexa ao Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, visto que a hipótese de incidência do ISS não se confunde com a do IN, operações que se caracterizam dentre as modalidades de industrialização previstas nos Decretos n.º 2.092, de 1996, n.º 3.777, de 2001 e n.º 4.544, de 2002.

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Dentre os produtos industrializados pelo contribuinte, as "notas fiscais" classificam-se no código 4820.9000, os "blocos", no código 4820.1000, as "pastas personalizadas", no código 4820.9000 e os "envelopes", no código 4817.1000.

RESSARCIMENTO. INSUMOS. DIREITO CREDITÓRIO.

Apenas os créditos oriundos das aquisições de insumos compreendidos nos conceitos estabelecidos pela legislação do IPI como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem são passíveis de ressarcimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Constando nos autos todos os elementos de convicção necessários adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em síntese, a decisão da DRJ/REC entende que o enunciado da Súmula 156 do STJ não pode ser aplicado ao caso concreto para afastar a incidência do IPI porque os precedentes que embasam a interpretação veiculada na Súmula se referem apenas ao conflito de competências no âmbito do ISS e ICMS. No tocante a classificação fiscal das operações de saída promovidas pelo contribuinte, estaria correta a classificação empregada pela Autoridade Fiscal, e, finalmente, quanto a glosa dos créditos decorrentes de aquisição de “blanquetas” e “limpeza de rolos”, embora realmente sejam utilizados no processo produtivo, na verdade não se desgastam no contato direto com o produto em fabricação, não conferindo, assim o direito ao crédito pleiteado.

DO RECURSO

Cientificado da decisão de 1ª instância em 02/04/2012, e não concordando com os termos em que foi proferida, o sujeito passivo apresentou tempestivamente, em 27/04/2012 seu Recurso Voluntário dirigido à este Conselho, suscitando a nulidade da decisão recorrida ante ao indeferimento da realização de perícia, e, ainda, repisando os argumentos já utilizados em sede de impugnação, com exceção da parte relativa à classificação fiscal, que restou sem irresignação recursal, pedindo, a conversão do julgamento em diligência para a realização de perícia e, no mérito, o provimento do recurso voluntário.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 3 (três) Volumes, numerado até a folha 654 (seiscentos e cinquenta e quatro), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido, não obstante, no mérito não mereça provimento.

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.

I. Nulidade da decisão por indeferimento do pedido de perícia:

A primeira questão a ser analisada diz respeito à nulidade da decisão recorrida alegada pelo fato de ter sido denegada a perícia solicitada.

As regras sobre nulidades, no Decreto nº. 70.235/72, estão contidas basicamente em três artigos, a saber:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§3º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Depreende-se que as nulidades absolutas se cingem aos atos com vícios por incapacidade do agente ou que ocasionem cerceamento do direito de defesa. De outra sorte, é de se aplicar o princípio da salvabilidade do processo - artigo 60 - por medida de economia processual e, por conseguinte, com vantagem ao Erário e ao administrado.

No caso vertente, a Recorrente pleiteou que fosse realizada perícia, formulando quesitos e indicando assistente técnica, para que fossem verificados “*in locu*”, os seus produtos industrializados, a fim de demonstrar que se tratavam de produtos industrializados e por ela desenvolvidos sob encomenda de seus clientes. Como a decisão da DRJ entendera prescindível a realização desta providência, por entender que as amostras a que tivera acesso já lhe forneciam os elementos probatórios suficientes à formação da convicção, houve por bem em indeferir sua realização.

Diante desta negativa de produzir a prova requerida pela Requerente, esta então arguiu a nulidade da decisão de primeira instância pelo fato de a perícia por ela solicitada haver sido denegada pela autoridade *a quo*, ocasionando cerceamento de direito de defesa.

Ocorre que o deferimento de perícia solicitada pela contribuinte é ato discricionário da autoridade julgadora que poderá indeferi-la por considerá-la desnecessária ou prescindível, já que no processo constam todos os elementos necessários para a formação da sua livre convicção de julgador, conforme o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72 (PAF), a seguir transcrito:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferido as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, *in fine*. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

Assim sendo, não pode ser declarada a nulidade da decisão recorrida, eis que a decisão recorrida fundamentou o indeferimento na prescindibilidade da prova solicitada pela Recorrente.

E, nesse sentido, já adentrando no requerimento de produção de prova pericial ou de conversão do julgamento em diligência, do mesmo modo e pelos mesmos fundamentos adotados pela decisão recorrida, igualmente se entende não seja o caso de renovar a instrução probatória nesses autos, eis que os elementos aqui já colacionados, e que são incontroversos quanto a fatos, já permitem a formação da convicção do julgamento em torno

das matérias de direito que dos fatos decorrem, pelo que igualmente se indefere tais requerimentos.

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e indefiro a realização de perícia.

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 oponível 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 unisonantemente que a atividade de composição

gráfica, fotocomposição, clicheria, 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 361.829-RJ, em sessão de 13/12/05, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, publ. in DJU de 24/02/06, pág. 51, EMENT VOL-02222-03 PP-00593 e in LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, p. 240-257). 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 111566-SP, em sessão de 25/11/86, Rel. Min. RAFAEL MAYER Publicação, publ. in DJU de 12/12/86, pág. 24667 EMENT VOL-01445-03, pág. 383)

“TRABALHOS GRÁFICOS PERSONALIZADOS E REALIZADOS MEDIANTE ENCOMENDA.

A circunstancia de serem utilizados, pelo cliente, na embalagem de produtos de sua fabricação, vendidos a terceiros, não desfigura a sujeição da atividade da empresa gráfica ao imposto sobre serviços. precedente do Supremo Tribunal: RE-106.069, (RTJ-115/1.419). Recurso Extraordinário provido para restaurar a sentença que acolheu os embargos a execução fiscal.” (cf. AC. da 1ª Turma do STF no RE nº 110.944-SP, em sessão de 30/09/86, REL. Min. Octavio Gallotti, publ. in DJU de 24/10/86, pág 20326, EMENT VOL-01438-05, pág. 1001)

RECURSO ESPECIAL - ALÍNEAS "A" E "C" - TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - PRELIMINAR DE PERDA DE OBJETO DA IMPETRAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DE OFÍCIO DA QUESTÃO - CONFECCÃO 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.

(...)

*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 437.324-RS, REg. nº 2002/0054820-8, 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**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/04/2013 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 24/0

4/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 23/04/2013 por JOAO CARLOS CASSUL

I JUNIOR

Impresso em 03/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 1071523-SP Reg. nº 2008/0144154-1, em sessão de 18/08/09, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 14/09/09)

"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." (cf. AC. da 2ª Turma do STJ no AgRg nº REsp 966184-RJ, Reg. nº 2007/0157123-1, em sessão de 03/04/08, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, publ. in DJU de 19/12/08)

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO E IMPRESSÃO GRÁFICAS. CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS E DE CRÉDITO. INCIDÊNCIA EXCLUSIVA DO ISS. NÃO-INCIDÊNCIA DO IPI. CONCEITO DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO. MATÉRIA DE ÍNDOLE EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL

VIOLAÇÃO DOS ARTS. 96 E 100 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF.

1. O conceito de produto industrializado é pressuposto pela Constituição Federal que, como de sabença, utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, pelo que implica a norma do art. 110 do CTN, que interdita a alteração da categorização dos institutos.

2. Consectariamente, qualificar como produto industrializado aquele que não ostenta essa categoria jurídica implica em violação bifronte ao preceito constitucional, porquanto o texto maior a utiliza não só no sentido próprio, como também o faz para o fim de repartição tributária-constitucional.

3. Sob esse enfoque, é impositiva a regra do artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, verbis:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - Importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; (...)."

4. Deveras, a conceituação de produto industrializado encarta-se na mesma competência que restou exercida pela Corte Suprema na análise prejudicial dos conceitos de faturamento e administradores e autônomos para os fins de aferir hipóteses de incidência, mercê de a discussão travar-se em torno da legislação infraconstitucional que contemplava essas categorizações, reproduzindo as que constavam do texto maior.

5. Sobressai, desta sorte, imprescindível a manifestação da Corte Suprema sobre o thema iudicandum, suscitado de forma explícita ou implícita em todas as causas que versam sobre a competência tributária da União, essência manifesta das decisões que tem acudido ao E. STJ.

6. Ademais, a circunstância de o fato gerador vir estabelecido em legislação tributária que não Lei Formal e concluir-se pela inaplicabilidade da mesma, não significa violar os arts. 96 e 110 do CTN, tanto mais que aos mesmos não se referiu o aresto recorrido e por isso ausente o prequestionamento.

7. Recurso especial não conhecido. (cf. AC. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 817182-RJ, Reg. nº 2006/0025257-7, em sessão de 28/11/06, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 08/03/07 p. 170)

Dos preceitos expostos resulta claro que por força de expressas disposições da discriminação de competências constitucionais (art. 156, inc. III, § 3º; art. 155, inc. II, § 2º, incs.VII, X, alínea "d" e XI; e art. 153, inc. IV, § 2º) e dos princípios dela decorrentes (princípios da "privatividade", "rigidez", "segregação" e "incomunicabilidade das diferentes áreas" em que estão distribuídas tais competências), estes últimos regularmente estabelecidos pela Lei Complementar (LC 116/03, item 13.05) nos expressos termos do art. 146 da CF/88, a atividade da Recorrente (serviços de produção de impressos personalizados, sob encomenda e para uso exclusivo do encomendante: papel e cartão; obras de pasta de celulose, de papel ou de cartão, agenda, bloco de

notas, bloco de receituário e caixas personalizadas, sacolas personalizadas, capas e pastas para laudos blocos de pedidos, rascunho, receituário', notas fiscais, talões dos e exames, etiquetas e cartões, bandeirolas banners e leques, cartões de aniversário, postais, e de natal, cartazes, catálogos, encartes, flyers, folders, material publicitário para campanha, mini-volantes, panfletos e santinhos botons, brindes, bulas para utensílios, cartão convênio, cartão promocional, comandas, convites, crachás, cupons, diários de classe, duplos-ofícios, ingressos, fichas avulsas, folhas avulsas, folhetos, lembranças, lâminas, mala direta, marca página, material gráfico, material impresso, ofícios, pacotes, papel timbrado, papel para laudo, raquetes de preço, requisições de exames, resultados de exames, rótulos, provas, carteias diversas, rótulos) *está fora do campo de incidência do IPI e do ICMS*, posto que *expressa e privativamente inserida no campo de incidência do ISS*, tal como já proclamado pela Jurisprudência cristalizada nas Súmulas nº143 do extinto TFR e nº 156 do E. STJ, esta última editada *já na vigência* da atual Constituição e portanto *aplicável também ao IPI*, conforme proclamado nos arestos retro citados.”

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, 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. PRESTACÃO 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 'prestações-meio' 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, pag. 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 a 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.

III. Glosa de Créditos sobre Produtos Intermediários:

Encontrando-se a saída dos produtos confeccionados pela Recorrente fora do campo de incidência do IPI, cumpre cogitar da existência de previsão legal para a manutenção do crédito decorrente das entradas tributadas, antes mesmo de adentrar na análise dos insumos cujos créditos foram glosados.

Sem desconhecer da previsão do preceito constitucional da não cumulatividade do IPI, a verdade é que se encontra assente na jurisprudência que o direito à manutenção dos créditos de IPI decorre ou de legislações especiais, ou então, passaram a ser permitidas a partir do advento da Lei nº 9.779/99, que em seu art. 11, assim prescreve:

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

Assim sendo, o pressuposto para a aplicação do princípio da não cumulatividade do IPI, é exatamente a efetiva existência, seja de tributação (ainda que sob

forma de isenção ou alíquota zero), seja de industrialização. Ao reconhecer que a atividade de composição gráfica perfaz a regra-matriz de incidência do ISS, por preponderar o serviço à industrialização, exclui-se a atividade do campo de incidência do IPI porque não há industrialização, e, conseqüentemente, não há também o direito à manutenção dos créditos de IPI decorrentes das aquisições de insumos.

Nesse sentido também o RIPI/02 expressamente veda a escrituração de créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, dispondo em seu art. 190, § 1º e art. 193, inc. I alínea “a” (arts. 171 e 174 do RIPI/98) que:

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

(...)

§ 1º Não deverão ser escriturados créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, ou saídos com suspensão cujo estorno seja determinado por disposição legal.

(...)

“Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:

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

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não tributados”.

No mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF nº 33/99, de 4/03/99, expressamente dispôs que :

“Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

(...).

§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

(...).”

Assim, achando-se expressamente excluída do campo de incidência do IPI, data vênica, verifica-se que ao realizar as operações com produto NT a Recorrente não só não detém qualquer direito a créditos de IPI relativos às aquisições de insumos (MP, PI e ME - ainda que isentas ou tributadas à alíquota zero), nem só se acha legalmente impedida de escriturá-los, como está legalmente obrigada a estorná-los (art. 190, § 1º e art. 193, inc. I alínea “a” do atual RIPI/02 - arts. 171 e 174 do RIPI/98).

Consequentemente, resta prejudicada a análise das glosas de créditos tomados pela Recorrente dos insumos denominados de “blanquetas” e “limpador de rolos”, pois que entendo não haver direito à manutenção dos créditos quando a operação subsequente sob na modalidade de “não incidência”.

IV. Dispositivo:

Ante o exposto, voto no sentido de **rejeitar a preliminar de nulidade** e, no mérito, **dar parcial provimento** ao Recurso Voluntário apenas para afastar as saídas de serviços de composição gráfica do campo de incidência do IPI, eis que sujeitos exclusivamente ao ISS.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator.