



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.721963/2015-05
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-009.718 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrente ANTILHAS GRÁFICA E EMBALAGENS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

CONFLITO DE COMPETÊNCIA IPI X ISS. INEXISTÊNCIA.

A definição das competências tributárias é matéria constitucional, e não há, em nossa Carta Magna, nada que possibilite a ocorrência de qualquer conflito na cobrança pela União, do IPI, e, pelos Municípios e Distrito Federal, do ISS, podendo haver a incidência simultânea dos dois tributos em operação que envolva, ao mesmo tempo, industrialização e prestação de serviços, a depender unicamente da ocorrência do fato gerador de ambos.

SÚMULA Nº 143 DO TRF. ORDEM CONSITUCIONAL ANTERIOR.

A Súmula nº 143, do extinto TFR - Tribunal Federal de Recursos (“Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no art. 8º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 834/69, estão sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI”) foi publicada em 1984, sob a égide da Constituição Federal de 1969, na qual efetivamente existiam problemas de conflitos de competência entre a União e os Municípios, nos âmbitos de incidência do IPI, do IOF e do ISS.

SÚMULA Nº 154 DO STJ. CONFLITO ADSTRITO AO ICM/ICMS.

Todos os precedentes da Súmula nº 156 do STJ (“A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”) tratam exclusivamente do ICM/ICMS, não tendo, portanto, qualquer relação com o IPI.

FABRICAÇÃO DE EMBALAGENS PERSONALIZADAS. INDUSTRIALIZAÇÃO. IPI. INCIDÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DA TRIBUTAÇÃO DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA.

A produção, em unidade fabril, de embalagens (sacolas, sacos, estojos, caixas) com impressos personalizados, constitui operação de industrialização, sendo fato gerador do IPI a sua saída do estabelecimento produtor, não implicando qualquer óbice à sua incidência a tributação, pelo ISS, dos serviços de composição gráfica.

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 Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 426 a 471), contra o Acórdão 3402-004.898, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Sejul do CARF (fls. 391 a 418), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PRODUÇÃO DE EMBALAGENS. IMPRESSOS PERSONALIZADOS. INDUSTRIALIZAÇÃO. IPI. INCIDÊNCIA.

A produção de embalagens com impressos personalizados sob encomenda de terceiros caracteriza industrialização, exceto quando se tratar de impressão por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional. A saída do referido produto industrializado do estabelecimento industrial ou a ele equiparado sujeita-se à incidência do IPI.

Ao seu Recurso Especial, inicialmente, não foi dado seguimento (fls. 627 a 633), decisão contra a qual foi interposto Agravo (fls. 649 a 660), o qual foi parcialmente acolhido (fls. 663 a 670), sendo admitida, em um segundo Exame (fls. 672 a 687), apenas a discussão em relação à matéria “*A incidência do IPI sobre composição gráfica, observando que, em face da extensão deste ponto, a divergência jurisprudencial abarca também a Vinculação à Súmula 156 do STJ, a Aplicação da Súmula ~~156 do STJ~~ (143 do Tribunal Federal de Recursos) e Princípio da legalidade estrita. Conflito de competência entre os entes federativos*”.

Neste mesmo Exame de Admissibilidade ainda é dito que ele “*é definitivo, não cabendo mais qualquer outro recurso na esfera administrativa, relativamente à matéria: A inaplicabilidade da decisão proferida no Mandado Segurança que determinou pela incidência apenas do ISS*” (esta discussão já tinha sido afastada na apreciação do Agravo, pois o litígio foi com a Fazenda Estadual, tratando somente do ICMS).

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 695 a 703).

É o Relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9303-009.718 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 11065.721963/2015-05

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial, na parte admitida.

No **mérito**, quanto à questão (primeira, por ser matéria constitucional) do conflito de competência entre os entes federativos, absolutamente inexistente, no que tange ao ISS e ao IPI.

Tratando agora da Súmula n.º 143, do extinto TFR – Tribunal Federal de Recursos (“*Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no art. 8º, § 1º, do Decreto-lei n.º 406, de 1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 834, de 1969, estão sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI*”), ela tem sua aplicação adstrita à ordem constitucional anterior à de 1988. Foi publicada em 1984, sob a égide da Constituição Federal de 1969, na qual efetivamente existiam problemas de conflitos de competência entre a União e os Municípios, nos âmbitos de incidência do IPI, do IOF e do ISS.

E, como bem pontuado no Acórdão de Impugnação, da DRJ/Recife (fls. 269 e 270) e repisado no acórdão recorrido (fls. 395) – o que ainda foi confirmado por este Relator em pesquisa feita na Internet –, todos os precedentes da Súmula n.º 156 do STJ (“*A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS*”) tratam exclusivamente do ICM/ICMS, não tendo, portanto, qualquer relação com o IPI.

Superadas estas discussões, “desçamos” ao nível de Lei Complementar, para ver quais os fatos geradores do ISS e do IPI.

Como bem pontua a PGFN em suas Contrarrazões, “*Se sob a égide do (Decreto-lei n.º 406) de 1968 ainda se podia interpretar que os serviços incluídos na lista estariam sujeitos exclusivamente ao ISS, em função da palavra ‘apenas’ no parágrafo primeiro do art. 8º*”, mas “*hoje esta interpretação não mais é possível*”, à vista do disposto na Lei Complementar n.º 116/2003, que “*não dá margem a dúvidas de que o fornecimento de mercadorias decorrente da prestação de serviços exclui unicamente a incidência do ICMS*”:

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.

(...)

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ... ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

(...)

13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia. (Redação original, vigente nos períodos de apuração atingidos pelo lançamento de ofício)

Agora, o Código Tributário Nacional:

Art. 46. 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.

E a única exclusão do conceito de industrialização passível do caso nela se enquadrar seria esta, prevista no Regulamento do IPI (RIPI/2010):

Art. 5º Não se considera industrialização:

(...)

V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;

Quais são os produtos fabricados pela recorrente ?? Figuram no Relatório Fiscal (fls. 115 e 116), tendo sido extraídos do *site* da empresa na Internet (nas imagens aparecem sacolas e caixas de clientes notoriamente conhecidos, como C&A, ZARA e Copenhagen):

- Linha Varejo: Sacolas, sacos, envelopes e estojos entregues loja a loja:

- Cosméticos e perfumaria;
- Vestuários, Calçados e Acessórios;
- Lojas de Departamento;
- Alimentos e Bebidas;
- Mercados Seleccionados (aparece a figura de um celular).

- Linha cartucharia: Cartuchos, caixas, estojos e kits promocionais entregues direto na linha de produção:

- Cosméticos e Perfumaria;
- Chocolates Finos
- Higiene e Cuidado Pessoal;
- Bebidas Premium;
- Pet Veterinário.

- Linha flexíveis: bobinas técnicas, stretch e shrink hood para a automação de final de linha de produção.

Vê-se aí que destina embalagens tanto a empresas comerciais como a estabelecimentos industriais (inclusive destacando o IPI em algumas destas saídas).

Traz a Fiscalização (fls. 120) um exemplo de Nota Fiscal de venda de sacos para a ZARA (nº 81.003), esta sem IPI, em cuja Descrição Complementar consta o seguinte (demonstrando que nada diz sobre o imposto federal):

“Descrição complementar: SACL PAP AUT M INSTITU ZARA - 1000 PC NÃO INCIDENCIA DO ICMS – DECRETO-LEI Nº 406/68, e L.C. Nº 116/03, ITEM 13.05 – APELAÇÃO CIVEL Nº 194293-2/5 – TRIBUNAL DE JUSTICA. ISENTO DO ISS – LEI MUNICIPAL Nº 2.295, 24 DE AGOSTO DE 2001”.

Lista ainda, exemplificativamente, insumos adquiridos com destaque do IPI (fls. 121), relação na qual figuram diversos tipos de papel.

E, mais que relevante, é observar, que, antes de mostrar a linha de produtos, a empresa se apresenta do *site* (fls. 115) dizendo que:

“A ANTILHAS é uma empresa 100% nacional, reconhecida no mercado pelo pioneirismo em levar inovações e soluções em embalagens para seus clientes. Desenvolvimento de soluções em embalagens para mais de 12 mil pontos de venda em todas as regiões do Brasil. Nossa unidade fabril está localizada em Santana do Parnaíba, São Paulo e conta com 28 mil m² de área construída, em um terreno de 40 mil m²”.

Não tenho dúvidas, então, de que se trata de um estabelecimento industrial, o qual produz e desenvolve os itens em questão, não se tratando de um mero prestador de serviços de composição gráfica, e não se enquadrando, à evidência, em nenhuma das exceções do conceito de industrialização.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, peço vênias ao ilustre conselheiro relator para expor meu entendimento acerca da matéria.

Tal matéria não é nova no Colegiado – que após apreciar a mesma questão, independentemente de ter havido mudança de posicionamento, já manifestou de forma favorável ao contribuinte através dos Acórdãos 9303-005.430, 9303-005.427, 9303-005.428, 9303-004.394 e 9303-005.429.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre o cerne da lide, qual seja, se haveria a incidência de IPI no caso em comento, considerando a atividade prestada pelo sujeito passivo.

Cabe, então, trazer *a priori* que o sujeito passivo tem por objeto a prestação de serviços gráficos “personalizados” “sob encomenda” dos seus clientes, com destaque para as sacolas e caixas de clientes como C&A, ZARA, etc.

Considerando se tratar de prestação de serviço gráfico customizado e personalizado, para fins de atendimento da demanda de clientes específicos, para melhor elucidar os pontos aqui desenvolvidos, cabe trazer que tais serviços, em síntese, são assim considerados por serem, quando de sua prestação, definidas estratégias para o desenvolvimento do produto demandado pelo cliente.

Tais serviços são vistos pelos clientes como diferencial nas empresas de serviços, vez que podem proporcionar para o funcionamento de seu negócio a personalização de que necessitam.

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

Ora:

- Precibilidade, pois tais serviços não podem ser “armazenados/estocados” para a venda;
- Intangibilidade, pois não podem ser vistos, provados ou sentidos;
- Heterogeneidade, pois tais serviços sofrem variação para cada cliente, considerando a customização dedicada;
- Simultaneidade, pois envolve a dinamicidade entre a produção e o consumo.

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

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

É de se considerar, ainda, que os serviços customizados envolve interação direta com o cliente - uma vez que a personalização do produto é alcançada de forma colaborativa entre a parte contratante e o contratado.

Ademais, após breve elucidação e antes de se adentrar na discussão acerca da incidência do IPI, recorrendo sobre eventual conflito de competência. O que se torna impossível se ignorar esse tema, cabe trazer ainda que a atividade personalizada, que envolve sua customização para atendimento da necessidade de eventual cliente, inquestionável, que tal serviço seria passível de tributação pelo ISS.

Por conseguinte, por se tratar de bem oriundo de serviço personalizado/customizado, inegável que tal bem não seria considerado como sendo de prateleira, disponível em sua padronização aos clientes potenciais. O que confere o entendimento dos tribunais de se afastar a tributação pelo ICMS. Não se coaduna, assim, tais serviços com o conceito de mercadoria.

Tanto é assim, que os Tribunais empregam tais conceitos – produtos feitos por encomenda, personalizados e customizados – para afastar a incidência do ICMS e/ou IPI em operações que envolvam o fornecimento de bens oriundos desses serviços especializados e personalizados.

Tanto é assim, que, no que tange às essas discussões envolvendo o ISS e o ICMS, é de se recordar que os Tribunais têm manifestado, em síntese, em relação aos serviços gráficos, que:

- Se a atividade gráfica fosse exercida com certas limitações – acrescentando apenas utilidades a esse meio, com o intuito de se disponibilizar o produto indiscriminadamente a todos os clientes potenciais, sem viabilidade de personalização por cliente, configurar-se-ia como produção em série – sendo evidente, nesse caso, que se trata de disponibilização de mercadorias, motivando assim a incidência de ICMS e de IPI, vez, que, em relação à esse último tributo, caracterizada estaria a industrialização dessa mercadoria (produzida padronizadamente em série);
- Por sua vez, se fosse desenvolvida por encomenda de cliente, para atender suas necessidades específicas, visando o atendimento de sua demanda em particular estar-se-ia diante de serviço alcançável pelo ISS. É de se expor que as mercadorias oriundas desses serviços não são disponibilizadas a terceiros.

Para tal entendimento, é de se recordar o art. 1º, § 2º, da LC 116/03, *in verbis* (Grifos meus):

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

[...]

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

[...]”

Com tal dispositivo, resta claro que os serviços constantes da lista de serviço da LC 116/03 não ficam sujeitos ao ICMS, apenas ao ISS.

Continuando, no que concerne à discussão acerca da incidência cumulativa envolvendo o ISS e o IPI, importante mencionar que o TRF já editou Súmula 143/83 (Grifos meus):

“Súmula 143 – Os serviços de composição gráfica e impressão gráficas personalizadas previstos no artigo 8º, § 1º, do Decreto-lei n. 406, de 1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n. 834, de 1969, **estão sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI.**”

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça, editou a Súmula 156:

“**Súmula 156 do STJ** – A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva o fornecimento de mercadorias, está sujeita, **apenas, ao ISS.**”

Frise-se tal entendimento o disposto no 9º do Decreto-Lei 2471/88 que, por sua vez, estabelece que ficam cancelados os processos administrativos que trate da cobrança do IPI no fornecimento de produtos personalizados de serviços de composição gráfica e impressão gráfica:

“Art. 9º. Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança:

[...]

VI – do Imposto sobre Produtos Industrializados relativamente ao fornecimento de produtos personalizados, resultantes de serviços de composição e impressão gráficas; e

[...]”

Sendo assim, resta claro que os serviços gráficos personalizados e customizados com o intuito de atender determinada necessidade de cliente não seriam passíveis de tributação pelo IPI.

Quanto à discussão sobre a impossibilidade da incidência concomitante do ISS e IPI sobre a mesma atividade, a instituição de tributos é extensivamente definida na Constituição, mediante a atribuição de competência – o que ressurto o art. 146, inciso I, da CF/88:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

[...]”

Com tal enunciado, verifica-se que a Lei Complementar deve dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

O que, por conseguinte, *expresse*, tem-se que se a LC 116/03 dispôs que as atividades gráficas discutidas no presente processo são fatos geradores do ISS, incontestemente não haver que se falar em tributação pelo ICMS e IPI sobre tais serviços.

Tanto é assim que, nesse sentido, nota-se que fluíram várias decisões favoráveis, afastando a tributação pelo IPI.

No julgamento do RESP 437.324 – RS envolvendo a American Bank Note Company Gráfica e Serviços Ltda, vê-se que o STJ, através do ilustre Ministro Franciulli Netto, emitiu acórdão concedendo integralmente a segurança pleiteada declarando que as referidas atividades envolvem típica prestação de serviço ao ISS, consignando a seguinte ementa (Grifos meus):

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

Cumpra a este Sodalício examinar eventual afronta a dispositivos de lei federal, nos termos da letra "a" do permissivo constitucional, ou, pela letra "c", sanar possível dissenso pretoriano acerca de determinada questão. Assim, não prevalece o entendimento sustentado pela recorrente no sentido de que deve o Superior Tribunal de Justiça reconhecer de ofício a extinção do mandado de segurança preventivo.

Embora prequestionada a questão da perda de objeto da impetração, que entendeu a Corte de origem não existir, pretendeu a recorrente, quanto a esse ponto, configurar o dissenso pretoriano com julgados deste Sodalício sem, contudo, realizar o indispensável cotejo analítico, vindo em desacordo com o estabelecido nos arts. 541, do CPC e 255, §§ 1º e 2º, do RISTJ.

A elaboração dos cartões com as características requeridas pelo destinatário, que é aquele que encomenda o serviço, tais como a logomarca, a cor, eventuais dados e símbolos, indica de pronto a prestação de um serviço de composição gráfica, enquadrado no item 77 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68.

Há, portanto, nítida violação ao disposto no § 1º do artigo 8º do Decreto-Lei n. 406/68, uma vez que a hipótese dos autos configura prestação de serviços de composição gráfica personalizados, sujeitos apenas à incidência do ISS (Súmulas ns. 156/STJ e 143 do extinto TFR).

Considerada a circunstância de se tratar de serviço personalizado, destinados os cartões, de pronto, ao consumidor final, que neles inserirá os dados pertinentes e não raro sigilosos, conclui-se que a atividade não é fato gerador do IPI.

Cabe trazer que essa decisão transitou em julgado em 3.11.03.

Outro precedente igualmente importante é o veiculado no julgamento do REsp 966.184-RJ decorrente de ação ordinária ajuizada pela American Bank Note Company Gráfica e Serviços Ltda também com o objetivo de que fosse declarada a não incidência do IPI sobre os cartões de crédito com tarja magnética confeccionados no período de junho/88 a junho/89, por se tratar de prestação de serviços personalizados sob encomenda.

Tal REsp, após apreciação pelo STJ – relator Ministro Herman Benjamin, foi emitido acórdão com a seguinte ementa (Grifos meus):

“EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPI. CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS E DE CRÉDITO. NÃO-INCIDÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 156/STJ.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que em casos como o dos autos, de empresa que produz cartões magnéticos personalizados, **não há incidência de IPI**. Aplicação, in casu, da Súmula 156/STJ: "a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS."

2. Agravo Regimental não provido.”

Cabe trazer que essa decisão também transitou em julgado.

Em outro julgamento no STJ, onde consta como parte a American Banknote S/A – adquirida pelo sujeito passivo, especificamente quando da apreciação do Resp 103409/RS ficou decidido que não é devido o ICMS sobre os serviços de composição gráfica prestados por ela, tal qual a impressão de cartões magnéticos personalizados e sob encomenda, conforme consignado em ementa:

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

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

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

Em vista de todo o exposto, vê-se acertado o entendimento de que nessa atividade não há que se falar em tributação pelo IPI – eis que para o deslinde do conflito de competência, para se apurar a tributação sobre o consumo desses bens, nas hipótese híbridas, em que há serviço agregado a um suporte físico, no caso, um produto industrializado, deve-se verificar qual prevalecerá, para efeitos de atrair a competência tributária.

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

Frisem-se ainda a jurisprudência pacífica do STJ trazida em declaração de voto do acórdão recorrido – trazendo que a Súmula nº 156 aplica-se para a exclusão do ICMS e do IPI em relação aos serviços de composição gráfica. Eis:

“TRIBUTÁRIO. COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA. IPI. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 156/STJ. ACÓRDÃO EM CONSONÂNCIA COM JURISPRUDÊNCIA. SÚMULA 83/STJ. A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, está sujeita apenas ao

ISS, não se submetendo ao ICMS ou ao IPI. Agravo regimental improvido. (AgRg no AREsp 816.632/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/02/2016, DJe 11/02/2016)

TRIBUTÁRIO. IPI. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA. NÃO INCIDÊNCIA. 1. Não procede o objetivo de prequestionar dispositivos constitucionais, sobretudo porque a matéria fora debatida nas

instâncias ordinárias e já houve interposição de Recurso Extraordinário contra o acórdão do Tribunal a quo (fls. 312326).

2. A jurisprudência dominante do STJ é no sentido de que os bens submetidos à prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, não se sujeitam ao IPI, mas apenas ao ISS. 3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no REsp 1369577/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/12/2013, DJe

06/03/2014) RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA. IPI. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 156/STJ. **1. A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, está sujeita apenas ao ISS, não se submetendo ao ICMS ou ao IPI.** Precedentes. 2. Aplicação analógica da Súmula n. 156/STJ. 3. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1308633/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2013, DJe 01/10/2013)

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. (AgRg no REsp 966.184/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/04/2008, DJe 19/12/2008)

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

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. (REsp 888.852/ES, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2008, DJe 01/12/2008)"

Nessa linha, dou provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama