

## **IPI/ISS x SERVIÇOS GRÁFICOS**

## **IPI/ISS x GRAPHIC SERVICES**

**MARIA HELENA TAVARES DE PINHO TINOCO SOARES**

Doutoranda em Direito Tributário pela

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

Juíza Titular da 6ª Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo

Relatora desde 2004 da 2ª Turma Disciplinar do Tribunal de Ética da OAB – Secção São Paulo

Advogada Tributarista

[mhelena@marafonadvogados.com.br](mailto:mhelenam@marafonadvogados.com.br)

**Sumário:** **1.** Introdução. **2.** Abstract **3.** Serviços de Composição Gráfica – Natureza da Atividade. **4.** Fundamento Fazendário a justificar a incidência de IPI - Obrigação de dar. **5.** Fundamento que legitima a incidência do ISS - Obrigação de fazer. **6.** Jurisprudência sobre a matéria. **7.** Conclusão. **8.** Referências Bibliográficas

### **1. Introdução**

O tema apresentado ainda não possui definição final, quer na esfera administrativa, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, quer na judicial, mediante decisão proferida em sede de recurso repetitivo ou com efeito vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ ou pela Corte Suprema, o Supremo Tribunal Federal – STF.

Assim, objetiva o presente artigo, em face dos precedentes existentes e do entendimento doutrinário, destacar a controvérsia que ainda persiste nos nossos Tribunais no tocante à incidência de qual tributo (o ISS ou o IPI) se sujeitam os serviços gráficos, apresentando, ainda, alternativa para solução definitiva.

**Palavras - chave:** IPI ou ISS - Serviços Gráficos – Natureza

### **2. Abstract**

The subject presented has not a final definition yet, whether in the administrative level, within the scope of the Tax Appeals Administrative Council – CARF, or in the judicial level, upon decisions rendered on the basis of repetitive appeal or appeal with

binding effect by the Superior Court of Justice – STJ or the Supreme Court, the Brazilian Federal Supreme Court – STF.

Therefore, the purpose of this article, in view of the existing precedents, is to stand out the controversy still remaining in our Courts as regards the incidence of which tax, the ISS (Service Tax) or IPI (Excise Tax), the graphic services are subject to, and presenting, also, an alternative for a final solution on the subject, based on the legal authors as regards such taxes.

**Key-words:** IPI/ISS – Graphic Services– Nature of Obligation

### **3. Serviços de Composição Gráfica – Natureza da Atividade**

As autoridades fazendárias federais defendem que os serviços de composição gráfica consistem em uma obrigação de dar e não à obrigação de fazer. Logo, por assim ser, alegam tias serviços estão sujeitos à incidência do IPI e não sob o manto da incidência do ISS.

No entanto, esse não é o melhor entendimento, especialmente em face da natureza da operação em discussão.

A obrigação de dar é uma obrigação positiva, que consiste na prestação, na entrega de uma coisa, seja para lhe transferir a propriedade, seja para lhe ceder a posse, seja para restituí-la.

Segundo a natureza, a obrigação de dar comporta execução direta ou específica, através da própria coisa.

Por sua vez, a obrigação de fazer é aquela que abrange o serviço de alguém que terá utilidade para outra pessoa. É aquela em que a prestação consiste em prestar um serviço ou realizar algo tangível.

Trata-se da obrigação que abrange o serviço (seja humano ou não) em geral, como a realização de obras ou a prestação de fatos que tenham utilidade para o credor. Em outras palavras, consiste em atos ou serviços a serem executados pelo devedor.

Nesse tipo de obrigação, o serviço é medido pelo tempo, gênero ou qualidade, portanto, esses predicados são relevantes e decisivos.

Diante das considerações acima, percebe-se que a obrigação de fazer tem sempre uma conotação de tempo, um espaço temporal entre a assunção da obrigação e a efetiva prestação.

Nas obrigações de dar, nem sempre ocorre tal aspecto, podendo a obrigação ser adimplida imediatamente.

Em singelas palavras, a diferença objetiva entre obrigação de dar e obrigação de fazer pode ser assim afirmada: a primeira consiste numa prestação de coisa e a segunda numa prestação de fato.

Dessa forma, é certo que, por vezes, a obrigação de fazer pode ser confundida com a obrigação de dar, sendo certo, porém, que seus conteúdos são diferentes.

Washington de Barros Monteiro aponta a diferença: “... *assim, se o devedor tem de dar ou entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-lo previamente, a obrigação é de dar; todavia, se primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente, a obrigação é de fazer*”.<sup>1</sup>

Assim para análise da posição fazendária que, a nosso ver, se apresenta equivocada, inicialmente se faz pertinente a descrição dessa atividade, qual seja, os serviços de composição gráfica.

Tais serviços são aqueles cuja função passa, em geral, pela impressão nos produtos.

Esse processo consiste na transferência de tinta para um substrato, que pode ser papel, papelão, plástico e outros, mediante sistema de impressão.

Dentre esses sistemas podem ser citados, ilustrativamente, o *off-set*, digital, roto-gravura, a flexografia, a fotocomposição, a clichéria, a zincografia, a litografia, a fotolitografia, dentre outros.

Referidos serviços estão diretamente associados à impressão visando ações de *marketing*, tais como, cartões de visitas, *flyers*, cartazes ou, ainda, a aposição de marcas que identificam a pessoa, seja ela física, ou jurídica (o logotipo).

---

<sup>1</sup> MONTEIRO, Washington de Barros .*Direito das Obrigações*, São Paulo, Saraiva, 1986

Na grande maioria das vezes, as marcas, ou melhor, tanto os produtos nos quais haverá, por exemplo a impressão, são fornecidos às empresas para a realização de qualquer um dos serviços gráficos acima citados com a obrigação de que o trabalho final possa ser aplicado nesses itens de circulação como veículo de propaganda (copos, bonés, chaveiros, camisetas, bolsas, caixas e outras embalagens, e tantos outros).

Isso não quer dizer que ao prestador seja vedado o fornecimento dos itens nos quais os serviços serão realizados. O que deve ser levado em conta é a exclusividade, ou seja, aquele serviço será realizado para determinado e específico encomendante.

Assim, a exclusividade também deve ser observada, pois a utilização de um logotipo de determinada marca, por exemplo, não tem o condão de identificar, obviamente, outra marca.

Trata-se, portanto, de inequívoca obrigação de fazer, uma vez que o serviço é realizado com exclusividade e de forma personalizada, como, por exemplo, a utilização de um logotipo pré-determinado para identificação imediata de algo (objeto específico) ou alguém (seja pessoa física ou jurídica).

Há a obrigação, por parte da empresa prestadora, de fazer “aquele” serviço para “determinada” pessoa.

#### **4. Fundamento fazendário a justificar a incidência de IPI - Obrigação de dar**

As autoridades fazendárias (a Receita Federal do Brasil - RFB), conforme dito, fundamentam a cobrança do IPI (e não a do ISS) em se tratando de serviços de composição gráfica, pois, no seu entender, ocorre no estabelecimento daquele que faz a composição, operação característica de industrialização, na modalidade transformação.

Argumenta a RFB que ingressam no estabelecimento do “suposto” prestador insumos (filmes, colas, papéis, vernizes, laços e etc) e dele saem os mais diversos produtos (cartões, lâminas, sacolas, etc), o que reafirma ter havido o processo de transformação.

Para justificar esse entendimento, assim se manifesta a RFB:

O IPI é um imposto sobre produtos industrializados, assim entendidos como aqueles resultantes de uma operação de industrialização, ainda que incompleta, parcial ou intermediária, conforme dispõe o artigo, 3º, do Decreto nº 7.212/2010:

“Art. 3º *Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária ( Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único , e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º )”*

Quanto à definição de industrialização, o mesmo Decreto nº 7.212/2010, em seu artigo 4º, caracteriza como sendo industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para o consumo.

Em seguida, o referido dispositivo enumera determinadas operações, como a transformação que é assim definida: operação exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, que importe na obtenção de espécie nova.

A conclusão da RFB é a de que, ao realizar serviços de composição gráfica a terceiros, a empresa se enquadra na operação de transformação (espécie de industrialização), ensejando, portanto, a incidência do IPI.

Verifica-se, assim, que o cerne do equivocado entendimento fazendário reside na afirmação de que, em se tratando de serviços de composição gráfica, o ciclo da produção não tem sua essência na prestação de serviços, mas em operações de transformação de matérias primas para o surgimento de espécie nova.

Como consequência, a operação fica caracterizada como sendo uma obrigação de dar, onde a finalização dos produtos por operação gráfica é mera etapa do ciclo de transformação e não uma intervenção operacional deste desgarrada.

Para o Fisco, não há a possibilidade de segmentar o fluxo operacional de produção para tributar. Tributa-se pela origem do resultado final e pela natureza do negócio entabulado entre as partes.

Há, em suma, subsunção a uma obrigação de dar.

## **5. Fundamento que legitima a incidência de ISS – Obrigação de fazer**

No item 3 acima, demonstrou-se que deve prevalecer o entendimento, em face da sua correção, de que o serviço de composição gráfica compreende uma obrigação de fazer, pois o resultado final (a composição gráfica, qualquer que seja a modalidade execução escolhida) necessariamente advém da *expertise* humana em ação física e/ou intelectual.

Assim, improcede o argumento fazendário de que há transformação do produto.

Ora, o encomendante do serviço (seja ele pessoa física ou jurídica) pode (ou não) fornecer o material que será objeto da composição gráfica. Isso não altera a natureza da operação, pois, conforme aduzido anteriormente, devem ser levadas em consideração a exclusividade e personificação do produto final.

Não há qualquer forma de industrialização (transformação ou beneficiamento) do item ( seja ou não fornecido pelo encomendante) no qual será realizado o serviço.

Os filmes, colas, papéis, vernizes, laços e etc, que, no entender da RFB, são insumos aplicados na industrialização da matéria-prima, referem-se ao material utilizado para a realização do serviço de composição gráfica.

Também devem ser considerados dois aspectos que o Fisco insiste em ignorar: (a) os produtos, que constituem o objeto final da composição gráfica, não são destinados à revenda pela empresa prestadora do serviço; e (b) esses produtos são dos clientes, que encomendam o serviço exclusivo de composição gráfica para que seus objetivos sejam atingidos.

Vale dizer, o produto final, do serviço de composição gráfica realizado tem destinação específica e exclusiva daquele que o encomendou.

A obrigação do prestador do serviço é aplicar o resultado da composição gráfica nos itens que, posteriormente, serão destinados, única e exclusivamente, aos clientes determinados.

O prestador não comercializa o produto que foi idealizado e encomendado, pois que fica destinado exclusivamente àquele que o contratou.

Há, portanto, exclusividade na composição gráfica idealizada e implementada.

Todos esses aspectos delimitam a natureza da operação como sendo um serviço a ser tributado pelo ISS, muito embora, repita-se, não sejam levados em conta pelas autoridades fiscais. Há a total desconsideração da exclusividade e personificação para justificar a incidência do IPI mediante a afirmação de que há, de fato, um processo de transformação.

Pode-se dizer que se trata, portanto, de atividade gráfica personalizada por encomenda, que caracteriza efetiva prestação de serviço e não beneficiamento (industrialização).

Ora, se não há industrialização do produto, qualquer que seja a forma que o prestador realiza a composição gráfica, não ocorre o fato gerador do IPI.

É uma conclusão lógica, que decorre da própria natureza da operação.

De fato, a Constituição Federal atribui competência à União Federal para instituir imposto sobre “produtos industrializados”. E o Código Tributário Nacional estabeleceu que se considera industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Desta feita, a palavra produto tem que estar, necessariamente, atrelada à industrialização, isto é, o ato ou o efeito de industrializar, o que se conduz ao termo ‘indústria’.

Adotando tal conceituação, o IPI alcança, apenas e tão somente, os produtos resultantes de industrialização, ou seja, produtos manufaturados em estabelecimentos organizados e estruturados para produção desses bens materiais, através da transformação e aproveitamento de matérias-primas.

Sobre o conceito de industrialização, merece destaque a manifestação de Fernando Augusto Monteiro Perez: *“Entende que ‘industrializar, em suma, é conceito que reúne dois requisitos (aspectos básicos) e necessários, quais sejam: a) alteração da configuração de um bem material; b) padronização e massificação”*.<sup>2</sup>

E mais! Conforme preceitua Geraldo Ataliba, não é demais falar que o fato impositivo do IPI ocorre na venda do produto, e não no momento de sua produção: *“É só havendo um industrial vendedor que se tem verificada a condição suficiente para ocorrência da hipótese”*.

Em decorrência, não está incorreto afirmar que o IPI se concretiza somente quando o resultado das operações industriais, isto é, o produto, sofre uma transferência de titularidade, ou posse, do industrial para o adquirente, operação jurídica correspondente a uma obrigação de dar, conforme abordado no item 3, acima.

Ora, não ocorre qualquer transferência em se tratando de serviços de composição gráfica.

É fato que a operação em debate (serviços de composição gráfica) não se enquadra nas hipóteses de exclusão da incidência do IPI, estabelecidas nos artigos 5º, IV e V e 7º, II, a e b, do Decreto nº 7.212/2010 (que aprovou o Regulamento do IPI), a saber:

---

<sup>2</sup> IPI, ICMS e ISS: aspectos controvertidos na incidência sobre as atividades de construção civil”, Revista Tributária e de Finanças Públicas n. 41, ano 9, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 156

*“Art. 5º - Não se considera industrialização:*

...

*IV - a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;*

*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;”*

*“Art. 7º- Para os efeitos do art. 5º:*

...

*II - nos casos dos seus incisos IV e V:*

*a) oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, quando utilizar força motriz não dispuser de potência superior a cinco quilowatts; e*

*b) trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão de obra, no mínimo com sessenta por cento.”*

Mas a inexistência de normativo expresso no sentido de que tais serviços não se enquadram no conceito de industrialização, não implica dizer que sofrem a incidência do IPI.

Ademais, tais serviços são expressamente alcançados pela Lei Complementar (LC) nº 116/03 que dispõe sobre o ISS.

Com efeito, o ISS tem incidência sobre a prestação de serviços, uma vez que é uma obrigação de fazer que se fundamenta na realização de um esforço humano para um fim específico, tipificado na Lista Anexa e destinado a um terceiro.

Este fim específico é o serviço tributado, que consiste na própria atividade fim.

Logo, se o serviço está sujeito à incidência do gravame municipal, não sofre a tributação por outro tributo, sob pena da ocorrência de manifesto conflito de competência.

Nesse ponto, o artigo 1º, §2º, do citado diploma complementar, é expresso ao dispor que os serviços elencados, na lista anexa à lei, que estão sujeitos à incidência do ISS, não podem ser tributados pelo ICMS, ainda que envolva o fornecimento de mercadorias, *verbis*:



*“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 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.”*

Ato contínuo, destaca-se o item 13.05 da Lista anexa à LC nº 116/2003, na redação dada pela LC nº 157/2016, que expressamente elenca os serviços de composição gráfica dentre aqueles sujeitos à incidência do ISS:

*Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003:*

*Item:*

*13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)*

Sobre o tema, especificamente em relação ao referido item 13.05 acima, cabe, aqui, as ponderações de Heleno Torres:

*“Conforme o artigo 156, III, da CF, compete aos municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza. O conceito de “prestação de serviços”, como conceito de direito privado, é o núcleo material da competência tributária. Destarte, o sentido a ser atribuído ao termo juridicamente qualificado como **prestação de serviços**, pela Constituição, para o exercício de Competência dos Municípios, deverá ser aquele que a legislação de direito privado.*

*No direito privado, o **contrato prestação de serviço** caracteriza-se pela presença dos seguintes elementos: (a) o prestador (ou devedor) que é contratado para prestar serviços, (b) o tomador (ou credor) em favor de quem o serviço é prestado; (c) o objeto, que é a*

*prestação de serviços, trabalho ou atividade lícita, material ou imaterial e; (d) o pagamento de contraprestação. Note-se que não estão abrangidos na disciplina do Código Civil contratos sujeitos às leis trabalhistas ou a normas especiais.*

*De se ver, a essência, o núcleo, de todos os serviços arrolados no item 13.05 da Lei Complementar 116/2003, é o “fazer”, o “ato humano”, o exercício pessoal de uma atividade, que pressupõe expertise do prestador, para ordenar meios para composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia envolvem conhecimentos específicos, artísticos e até mesmo artesanais.”*

Também merece destaque o comando inserto no artigo, 9º, do Decreto-Lei nº 2.471/88, que determina o cancelamento dos processos administrativos de cobrança de IPI sobre produtos industrializados resultantes de serviços de composição gráfica, *verbis*:

*“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; “*

Tal como se verifica, a necessidade de cancelamento de processos atinentes à cobrança do IPI sobre os serviços de composição gráfica já está, inclusive, legislada!

Assim, além da incidência do ISS observar o princípio da legalidade estrita (artigo 150, I, da CF), ter previsão expressa e mais específica, também está em consonância com a previsão do artigo 146, I do mesmo Texto Constitucional, segundo o qual cabe à lei complementar regular os conflitos de competência do poder de tributar.

Por conseguinte, se a incidência do ISS nos serviços listados no item 13.05, acima, está expressamente alcançada na LC nº 116/2003, não há o que se falar em cobrança do IPI sobre tais serviços, em obediência, inclusive, ao princípio constitucional da segurança jurídica.

## **6. Jurisprudência sobre a matéria**

Esse tema, incidência do ISS sobre os serviços gráficos, a despeito da existência de Súmula editada pelo STJ, ainda comporta discussão.

Como dito, as autoridades fazendárias federais defendem o posicionamento que tais serviços devem ser tributados pelo IPI, uma vez que configuram industrialização, uma obrigação de dar.

Mas, com o devido respeito, os argumentos fazendários representam afronta direta à Constituição Federal, que autoriza os Municípios à instituição do ISS sobre serviços de qualquer natureza; à LC nº 116/2003, que expressamente inclui os serviços de composição gráfica sob o manto do ISS e, por decorrência, ao princípio da estrita legalidade (artigo 150, I, da CF), aos ditames do artigo 146, da Constituição Federal, além da segurança jurídica, cláusula pétrea em se tratando das limitações ao poder de tributar.

Partindo do pressuposto que a matéria se encontra sumulada, a rigor, está definida e não deveria ser objeto de discussão.

De fato, em conformidade com a Súmula 156, do STJ, o tema não comporta dúvida:

*“Súmula nº 156: A prestação de serviço de composição gráfica personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.”*

A referida Súmula foi editada sob a égide do DL nº 406/1968.

No entanto, mesmo após a edição da atual lei complementar que disciplina o ISS (a LC nº 116/2003), o STJ continuou julgando o tema exatamente da mesma forma em obediência à Súmula 156 e, finalmente, a 1ª Seção, em julgamento de recurso sob a sistemática dos recursos repetitivos da controvérsia, no qual se discutiu o conflito entre ISS x ICMS sobre os serviços de composição gráfica, decidiu, em definitivo, pela incidência do ISS.

Referido julgado é plenamente aplicável ao tema ora em debate, tendo em vista que é conclusivo no sentido de que tais operações são serviços e, por assim, ser, estão sujeitas à incidência do ISS.

Logo, o reconhecimento de que serviços de composição gráfica são serviços afasta a alegação fazendária de industrialização sujeita à incidência do IPI.

O referido julgado está assim ementado:

**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 mercadorias 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 1092206/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009) (g.n.)*

Dessa forma, exatamente em função da Súmula 156 do STJ que, ensejou, inclusive, a decisão proferida nos autos do REsp nº 1092206/SP, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos da controvérsia, ainda que a RFB insista em discordar, os precedentes, sejam judiciais, sejam administrativos, concorrem para o posicionamento de que os referidos serviços se sujeitam à incidência do ISS.

Vale dizer, na esfera judicial o tema já se encontra definido.

É certo que no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o CARF, ainda existem Conselheiros que julguem no sentido de que os serviços de composição gráfica estão sob o manto do IPI.

De outra parte, há os julgados em sentido diverso, inclusive proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF (3ª Turma, vide ementa abaixo transcrita), se curvando ao posicionamento já consolidado no Judiciário, conforme Súmula 156, do STJ.

A seguir são destacados alguns julgados ilustrativos, judiciais e administrativos, favoráveis aos interesses dos contribuintes, pois se curvam à Súmula 156, do STJ.

Esse posicionamento se mantém uniforme, inclusive, após a edição da LC nº 116/2003.

Muito embora seja extensa, a transcrição dos trechos destacados se faz importante para demonstrar que a pretensão do Fisco não é legítima e, portanto, deve ser afastada.

**"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." (STJ, AgRg no AREsp 816.632/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/02/2016)

**"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. 312-326). 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." (STJ, AgRg no REsp 1.369.577/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/12/2013)

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. IPI. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA. NÃO-INCIDÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 156/STJ POR ANALOGIA.** 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. 2. Aplicação analógica da Súmula n. 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 (...) 3. Agravo regimental não provido." (STJ, AgRg no AREsp 213.594/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/09/2012)

**"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. IPI. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO E IMPRESSÃO GRÁFICA. NÃO INCIDÊNCIA. ACÓRDÃO RECORRIDO DE ACORDO COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.** 1. A jurisprudência do STJ orienta a não incidência de IPI nos serviços de composição e impressão gráfica. Precedentes: REsp. 817.182/RJ, Min. Rel. LUIZ FUX, DJ 08/03/2007; e AgRg no REsp. 1.369.577/RJ, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 6.3.2014. 2. Dessa forma, estando a decisão recorrida em perfeita sintonia com a jurisprudência desta Corte Uniformizadora, é inafastável a incidência da Súmula 83/STJ à espécie. 3. Agravo Interno da Fazenda Nacional a que se nega provimento." (STJ, AgInt no AREsp

891.568/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/06/2017) (g.n.)

**“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. ...** 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. ...Dissídio jurisprudencial configurado quanto ao mérito. Recurso especial provido. (REsp 437.324/RS, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/08/2003)

**“CONFLITO 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. 1º, § 2º, da LC 116/03.” (Acórdão nº 9303-005.430, Relatora Tatiana Midori Miyama, 3ª Turma – CSRF – 25/07/2017)

**“INCIDÊNCIA DO IPI E DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. IMPOSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA**

A produção sob encomenda, e a subsequente saída da indústria gráfica, de produtos com impressão personalizada, customizada, e destinado ao consumo final pelo encomendante, está dentro do campo de incidência do ISS e fora do campo de incidência do IPI e do ICMS. Se determinado fato é entendido como industrialização, esse mesmo fato não pode ser ao mesmo tempo definido como serviço de qualquer natureza. Em outras palavras, um fato não pode estar no campo das competências atribuídas à União e ao mesmo tempo no campo das competências atribuídas aos Municípios. (...)” (Acórdão nº 9303-004.631 Rel. Erika Costa Camargos Autran)

No Processo Administrativo nº 11065.721963/2015-05, que trata da mesma matéria, com algumas variantes, o então I. Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto proferiu brilhante voto, que apresenta a matéria com propriedade.

O voto percorre a natureza do serviço, os fatos geradores dos tributos envolvidos e a jurisprudência judicial sedimentada sobre a matéria.

Ainda que longa, a transcrição de trechos desse brilhante voto expõe didaticamente o tema e a razão pela qual o julgamento final deve ser pela incidência do ISS e não do IPI.

Vejamos:

“...

*A questão central a ser enfrentada: em sendo serviços de composição gráfica, é cabível a incidência simultânea do ISS e do IPI, ou a incidência do ISS é exclusiva? Entendemos firmemente que a melhor razão jurídica está na segunda opção – incidência exclusiva do ISS – pelos motivos que serão expostos a seguir.*

...

*Portanto, no momento que o constituinte determinou que determinada esfera de materialidades econômicas estaria sujeita à competência de um determinado ente federado, simultaneamente ele exclui os demais entes de exercer sua atividade tributária sobre estas bases, com vistas à garantia da autonomia financeira característica do Federalismo resguardado especialmente pelo art. 60, §4º, I da CF.*

...

*Portanto, ao determinar à União, por meio do art. 153, IV da CF, que ela teria competência para tributar operações com produtos industrializados, e determinar no art. 156, III, que os Municípios teria competência para tributar a prestação de serviços de qualquer natureza (excepcionando os serviços sujeitos à competência estadual), pretendeu o constituinte originário estabelecer campos de competência distintos, sem intersecções.*

...

*Parece-nos que os contratos de serviços de composição gráfica enquadram-se perfeitamente no tratamento dado ao contrato de empreitada. A despeito da obrigação de dar a coisa pronto, o que constitui o cerne da operação é o labor, a prestação de serviço para a elaboração de algo que atenda às especificidades solicitadas pelo encomendante – é irrelevante se a própria Recorrente adquire a matéria prima ou se ela lhe é fornecida pelo encomendante.”*

...

*Isso fica perfeitamente delineado ao se descer do altiplano constitucional para analisar os âmbitos de incidência tributária. O aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e d ICMS.*

*Isso porque: i) excetuando as prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incide sobre operação de serviços de comunicação 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.

...

Além do longo arrazoado apresentado, a Súmula nº 156 do Superior Tribunal de Justiça, que reitera a jurisprudência do extinto TFR:

*Súmula nº 156: A prestação de serviço de composição gráfica personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.*

...

*Mais ainda, cumpre ressaltar que a jurisprudência pacífica daquele tribunal se consolidou, nas duas turmas que analisam matéria tributária, no sentido de que a referida súmula abrange a exclusão tanto do ICMS quanto do IPI em relação às prestações de serviço de composição gráfica, o que também corrobora o que vem sendo dito até agora, inclusive com precedentes recentíssimos:*

...

*Como se verifica da análise do acórdão, duas condições devem ser comprovadas para determinar a incidência do ISS na industrialização por encomenda. Em primeiro lugar, é preciso que o encomendante seja consumidor final, e em segundo lugar, que haja preponderância no fazer sobre o dar, mediante a averiguação dos elementos de industrialização.*

*No caso concreto, ambas as condições se encontram atendidas, como já foi explicado anteriormente, em razão das especificações do produto, que atendem somente àquele encomendante específico, e por ser destinado ao consumo por ele, não sendo objeto de posterior circulação.*

...

*Quanto ao segundo, o mesmo resta plenamente reconhecido nos autos. Não tem o encomendante interesse em qualquer bobina ou qualquer álbum de fotografias, mas apenas aquele personalizado, com elementos de identificação peculiares e exclusivos, que lá são postos por força da prestação de serviço da Recorrente – e mais, o próprio fiscal e a decisão a quo em momento algum discutem a possibilidade da obrigação de fazer não ser preponderante na composição gráfica, pelo contrário, assumindo isto como premissa, mas divergindo equivocadamente nas conclusões.*

...

*Após este extenso levantamento jurisprudencial no âmbito do STF, STJ e CARF, abrangendo tanto câmaras baixas quanto câmara superior, resta evidente a existência de uma consolidação – relativa aos fatos geradores tanto anteriores quanto posteriores à Lei Complementar nº 116/03 – no sentido de não haver a incidência de IPI nos serviços de composição gráfica, quando se constatar que o encomendante será consumidor final e quando a prestação do fazer for preponderante, como no caso analisado neste processo administrativo.*

...



*Não restam dúvida, pois, que não deve haver a incidência de IPI nos casos sujeitos a industrialização por encomenda, especialmente naqueles de serviços de composição gráfica, como no caso em tela, devendo ser julgado procedente o Recurso Voluntário.*

*Ante o exposto, voto por dar PROVIMENTO INTEGRAL ao Recurso Voluntário.”*

## **7. Conclusão**

Em face das considerações acima, fundamentadas na lei, na doutrina e na jurisprudência colacionada, conclui-se que os serviços de composição gráfica estão sujeitos à incidência do ISS e não do IPI.

## **8. Referências Bibliográficas**

ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_; “*Hipótese de incidência do IPI*”, *Revista de Direito Tributário* 37/151

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

BARRETO, Aires. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012

BRASIL. *Constituição*. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003*. Brasília: Senado Federal, 2003.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro, Teoria Geral das Obrigações*. São Paulo, Saraiva, 1998;

GOMES, Orlando. *Obrigações*. 4. Ed. Rio de Janeiro, Forense. 2007.

MANGIERI, Francisco Ramos. *ISS: teoria, prática e questões polêmicas/ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza*. 3. ed. Bauru/SP: Editora Filiada, 2003.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Direito das Obrigações*, São Paulo, Saraiva, 1986

NONATO, Orosimbo. *Curso de Obrigações*. Rio. Forense, 1959, v. I, p. 287

PAULSEN, Leandro. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: teoria geral das obrigações*. vol. II. 2º. ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2004.

PEREZ, Fernando Augusto Monteiro. *IPI, ICMS e ISS: aspectos controvertidos na incidência sobre as atividades de construção civil*, Revista Tributária e de Finanças Públicas n. 41, ano 9, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição – A base de cálculo do ISS*. Barueri/SP: Manole, 2004.

TÔRRES, Heleno Taveira, *Tributação de serviços de impressão e embalagens*.  
<https://www.conjur.com.br/2012-ago-15/consultor-tributario-tributacao-servicos-impressao-embalagens>