

A jurisprudência do Carf e a inexistência de modelo de precedentes

A coluna desta semana tem por objetivo tratar da discussão quanto à possibilidade ou não da incidência tanto do IPI quanto do ISS para uma mesma operação. De forma reflexa, o que o presente texto almeja é um modelo de precedentes no país. O relato da discussão é meramente informativo e não tem caráter normativo. O objetivo deste segundo objetivo.



Diego Diniz Ribeiro
advogado e professor

Antes, todavia, de seguir adiante, mister se faz contextualizar o

presente debate. Nesse sentido, convém destacar que alguns tributos incidentes sobre o consumo (IPI, ICMS e ISS) podem dar origem a uma perplexidade: um mesmo fato social pode se sujeitar a duas ou mais materialidades. O exemplo mais corriqueiro para essa discussão diz respeito à tributação de alguns serviços, a exemplo do serviço de composição gráfica, problema esse que será retomado a seguir.

Segundo o entendimento consagrado na doutrina, um dos pontos possíveis dessa controvérsia seria o disposto no artigo 1º, §2º, da Lei Complementar nº 116/03 [\[1\]](#). Apesar das críticas que esse dispositivo recebe [\[2\]](#), o que tal previsão estabelece é que, em regra, havendo sobreposição de materialidades, prevalece o ISS, mesmo que o serviço em questão envolva o fornecimento de mercadorias. A dúvida que fica a resolver é seguinte: tal prescrição vale apenas em casos de conflito de ISS e ICMS ou também se estende para casos de conflito entre ISS e IPI?

Essa questão não é nova no âmbito judicial, redundando, inclusive, na súmula 143/83 do extinto TFR, a qual estabeleceu que na hipótese de serviços de composição e impressão gráficas personalizadas *prevaleceria a incidência do ISS em detrimento do IPI* [3]. Referida súmula, por sua vez, foi pautada pelo disposto no artigo 8º do Decreto-Lei nº 406/1968 [4], o qual previa que, na hipótese de concomitância de materialidades, prevaleceria o ISS, sem enumerar, todavia, quais seriam os demais impostos preteridos.

Já sob a vigência do artigo 1º, §2º, da Lei Complementar nº 116/03, que estabelecia, *nominalmente*, a impossibilidade de concomitância entre ISS e ICMS, o Superior Tribunal de Justiça também resolveu a questão por intermédio da sua súmula nº 156 [5]. Acontece que, ao se analisar os acórdãos que deram origem à tal enunciado sumular [6], exatamente como prescreve o artigo 489, §1º, inciso V do CPC [7], o que se observa é que *os casos julgados tratavam de conflito entre ISS e ICMS, mas jamais de ISS e IPI* [8].

Tal fato, entretanto, não tem impedido o próprio STJ de, com base na citada súmula, convocar sua *ratio decidendi* [9] para resolver conflitos de competência entre ISS e IPI, como se observa dos seguintes julgados posteriores ao advento de tal enunciado sumular: AgInt no REsp 1.342.471/SP [10] e AgRg no AREsp 816.632/SP [11].

Feito esse panorama da discussão no plano judicial, insta agora voltar o olhar para os precedentes do Carf, começando pelo Acórdão nº 9303-005.581 [12], proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais da 3ª Seção e decidido em sessão do dia 17/8/2017. Segundo posição da maioria dos julgadores [13] e externando, naquele momento, a posição institucional do órgão para a questão [14] [15], o tribunal decidiu pela prevalência da incidência do ISS em detrimento do IPI, afastando, por conseguinte, a exigência do referido imposto. Convém destacar, inclusive, que a relatora designada para o voto vencedor [16] expressamente fundamenta a decisão vencedora com base nos precedentes do STJ e, ainda, aventando a "*eficácia vinculante dos precedentes*", a luz dos artigos 926 e 927 do CPC.

Acontece que, em 4/12/2019, a CSRF foi novamente instada a se manifestar a respeito da questão, oportunidade em que, diante de uma nova composição dos seus membros [17], por meio do Acórdão nº 9303-009.718 [18], alterou o entendimento anteriormente veiculado e, *por voto de qualidade*, entendeu pela manutenção da exigência de IPI, ainda que em concomitância com a exigência de ISS. Pois bem.

Levando em consideração a alteração de entendimento promovida pela CSRF e, ainda, se de fato pretendemos caminhar para um modelo metodologicamente adequado de *stare decisis*, convém perguntar: qual a razão de tal mudança? Ela teria ocorrido em razão de uma distinção (*distinguishing*) ou de uma superação (*overruling*) [19]?

Em relação à primeira pergunta a resposta é claramente *negativa*, haja vista que o *distinguishing* pressupõe uma diferença entre os casos em comparação e, em ambos os processos julgados pela CSRF, a circunstância fática era mesma: impressos gráficos personalizados submetidos à industrialização por encomenda.

A outra questão seria quanto à existência ou não do *overruling*, ou seja, uma alteração sócio-econômica [20] apta suficiente a alterar o entendimento originalmente tomado pelo órgão pela não incidência do IPI para agora justificar a incidência desse imposto. E, mais do que isso, tal alteração, *se existente*, precisaria ser *expressamente tratada e debatida pelo colegiado*, implicando, pois, um *pesado ônus argumentativo ao órgão julgador*.

Acontece que, ao se debruçar sobre a segunda decisão proferida pela CSRF, é possível observar a *inexistência* de uma linha sequer a justificar a alteração de entendimento em curtíssimo espaço de tempo, o que deixa claro que tal mudança não se deveu ao *overruling*, mas sim a novel composição daquela órgão [21].

Trata-se, portanto, da sobreposição da embolorada ideia do *livre* convencimento motivado (com acento tônico no *livre*), que se distancia, de forma gritante, de um senso de institucionalidade dos seus julgadores [22], ínsito de um modelo metodologicamente adequado de *stare decisis* e que estimula que as decisões sejam estáveis, íntegras e coerentes [23] [24].

Ao contribuinte, por seu turno, compete se socorrer da instância judicial, o que só aumenta a judicialização de demandas tributárias [25], movimentando a sobrecarregada máquina pública (Poder Judiciário e PGFN) e tornando ainda mais irracional o nosso já decantado *manicômio jurídico-tributário* [26]. Em tempo, compete ao contribuinte orar e torcer para que, até lá, a posição do STJ aqui externada seja mantida, afinal, o problema aqui apontado não é uma inovação do Carf, mas um espelho da *insegurança jurídica fomentada/potencializada* pelos tribunais superiores (STF e STJ) em matéria tributária.

[1] "Artigo 1º (...).

(...)

§ 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".*

[2] Por tordos: BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 236.

[3] *Os serviços de composição gráfica e impressão gráficas personalizadas previstos no artigo 8º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406, de 1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969, estão sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI.*

[4] "Artigo 8º – O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por emprêsa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da [lista anexa](#).

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

[5] A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva o fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

[6] Os julgados que deram origem à citada súmula são os seguintes: [REsp 44.892/SP](#), [REsp 37.967/SP](#), [RESP REsp 18.992/SP](#); [REsp 5.808/SP](#) e [REsp 1.235/SP](#).

[7] "Artigo 489 – São elementos essenciais da sentença:

(...).

V – se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos".

[8] O que não é, necessariamente, um problema para a convocação da *ratio decidendi* de um determinado precedente, haja vista que, em um modelo de *stare decisis*, tal convocação se dá de forma analógico-problemática e não lógico-subsuntiva. Em outros termos, *para uma decisão ser um precedente para outra não se exige que os fatos da anterior e da posterior sejam absolutamente idênticos. Caso isso fosse exigido, não haveria precedente para coisa alguma.* (SHAUER, Frederick. *Precedente. In* Precedentes. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 56.).

[9] “Ratio decidendi” ou “holding” é a essência da regra (expressa ou implícita na decisão) necessária para explicar o resultado do julgamento(...). Trata-se da proposition of law (= proposição de direito), explícita ou implícita, considerada necessária para a decisão. É o core da decisão. (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Precedentes e evolução do direito. In: Direito jurisprudencial. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. pp. 43/44).*

[10] **TRIBUTÁRIO. SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA. IPI. NÃO INCIDÊNCIA.**

1. É tranquilo o posicionamento do STJ no sentido da não-incidência de IPI nos serviços de composição gráfica personalizada e por encomenda. Precedentes: AgInt no REsp 1.620.382/PE, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/10/2017; AgInt no AREsp 891.568/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 23/6/2017; AgRg no AREsp 816.632/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 11/2/2016.

2. Agravo interno a que se nega provimento.

[11] *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.

[12] *CONFLITOS DE COMPETÊNCIA. UNIÃO. ESTADOS E MUNICÍPIOS. IPI. ICMS. ISS. 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 artigo 1º, § 2º, da LC 116/03.

[13] *Participaram daquele julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, sendo a dissidência formada pelos Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Charles Mayer de Castro Souza e Rodrigo da Costa Pôssas.*

[14] *Haja vista que a função do Recurso Especial é unificar a interpretação do Carf para a questão que lhe é posta.*

[15] *E que retratava a jurisprudência consagrada do Tribunal para a questão, a exemplo dos acórdãos nº 9303-000.269, 9303-004.394, 9303-005.428, 9303-005.427, 9303-005.430 e 9303-005.429.*

[16] *Conselheira Tatiana Midori Migiyama.*

[17] *Para ser mais preciso, houve a troca de dois Conselheiros em relação ao julgado de 2017. Os conselheiros Conselheiros Charles Mayer de Castro Souza e Luiz Augusto do Couto Chagas, ambos indicados pela Fazenda, foram substituídos pelos Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire.*

[18] *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 CONSTITUCIONAL ANTERIOR.

A Súmula nº 143, do extinto TFR – Tribunal Federal de Recursos (Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no artigo 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.

[19] Exatamente como agora acolhido legalmente, nos termos do artigo 489, §1º, inciso VI do CPC: "Artigo 489 (...).

VI – deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento".

[20] Ou de outra natureza, que justificasse a afirmação que se estaria diante de um novo contexto social.

[21] Neste pretense modelo abrazeirado de *stare decisis*, a *chain novel dworkiana* é solenemente ignorada.

[22] Trato do assunto com mais vagar no seguinte texto: RIBEIRO, Diego Diniz. *Precedentes em matéria tributária*. In Processo tributário analítico (vol. III). CONRADO, Paulo César (org.). São Paulo: Noeses, 2016. pp. 111-140.

[23]

*Exigir coerência e integridade quer dizer que o aplicador não pode dar o drible da vaca hermenêutico na causa ou no recurso, do tipo “segundo minha consciência, decido de outro modo”. O julgador não pode tirar da manga do colete um argumento que seja incoerente com aquilo que antes se decidiu. Também o julgador não pode quebrar a cadeia discursiva “porque quer” (ou “porque sim”).(STRECK, Lênio. ABBOUD, Georges. *NCPC e os precedentes – afinal, do que estamos falando?*. In *Precedentes*. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 176.).*

[24] Como acertadamente prevê o artigo 926 do CPC, *in verbis*:

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

[25] Em oposição a um dos propósitos do processo administrativo tributário: diminuir a judicialização de demandas e/ou evitar o malsinado modelo do *solve et repete*, racionalizando o sistema jurídico tributário. Neste diapasão: ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 199 e s.s.

[26] Denunciado por Alfredo Augusto Becker, no já distante ano de 1965.

Date Created

21/10/2020