



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

Processo n° 10480.000820/2002-70
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-001.400 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2011
Matéria RESSARCIMENTO IPI
Recorrente INTERNACIONAL GRAFICA E EDITORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/09/2001

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

As nulidades absolutas limitam-se aos atos com vícios por incapacidade do agente ou que ocasionem cerceamento do direito de defesa.

PERICIA. DILIGENCIA.

Poderá a autoridade julgadora denegar pedido de diligencia ou perícia quando entendê-las desnecessária ou julgamento do mérito, sem que isto ocasione cerceamento de direito de defesa.

SERVIÇOS DE ARTES GRAFICAS PERSONALIZADOS.

Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no 8º, § 1º, do DL nº 406, de 1968, estão sujeitos à incidência do IPI e do ISS.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NOTAS FISCAIS. PASTAS PERSONALIZADAS. IMAGEM AUTO-ADESIVA. BLOCOS.

De acordo com as regras de interpretação da NESH e das Notas Explicativas, classificam-se no código 4820.90.00 as notas fiscais, no código 4820.10.00 os blocos, no código 4820.90.00 as pastas personalizadas, e no código 3919.90.00 as imagens auto-adesivas.

ENVELOPES. ENQUADRAMENTO NO EX.

Só estão incluídos no ex-01 do código 4817.10 os envelopes com dizeres impressos. Os demais se enquadram no código 4817.10.00.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à possibilidade de tributação pelo IPI. Vencidos os Conselheiros

Fernando Luiz da Gama Lobo D;Eça, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente) e Gustavo Junqueira Carneiro Leão (Suplente); II) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à classificação fiscal das notas fiscais, pasta persona, envelopes e blocos; e III) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso quanto à classificação das imagens adesivas por preclusa a matéria.

Nayra Bastos Manatta – Presidente e Relatora.

EDITADO EM: 29/08/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: RAQUEL MOTTA BRANDAO MINATEL, GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI decorrentes de aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos alíquota zero, com base no art. 11 da Lei nº 9779/99. Foram apresentados pedidos de compensação.

O pedido foi parcialmente deferido e as compensações foram homologadas até o limite do direito creditório reconhecido. As glosas ocorreram pelos seguintes motivos:

- I. Classificação fiscal equivocada dos produtos: imagem adesiva no código 4908.9000 (alíquota de 0%) quando a correta classificação seria no código 3919.9000 (alíquota de 15%); notas fiscais classificadas no código 4820.4000 (alíquota 0%) quando a correta seria a do código 4820.1000 (alíquota 15%); pastas persona classificadas no código 4920.1000 (alíquota 0%) quando a correta seria no código 4820.1000 (alíquota 15%); envelopes classificados no código 4817.1000 (alíquota 0%) quando a correta seria no código 4817.1010 (alíquota 5%); mala direta classificada no código 4911.1090 (alíquota 0%) quando a correta seria no código 4817.1000 (alíquota 5%). Desta classificação equivocada destes produtos apurou-se um débito de IPI menor que o devido, razão pela qual, refeita a reclassificação fiscal, o valor do saldo credor do IPI a ser ressarcido foi reduzido;
- II. Não foram registrados, ou o foram com atraso e em valores inferiores que os reais, na escrita fiscal da contribuinte, os valores que foram objeto de pedidos de ressarcimento. Foram feitos ajustes na contabilidade da contribuinte de forma a que tais valores fossem corretamente escriturados, respeitando-se a cronologia dos pedidos de ressarcimento e os seus valores, razão pela qual excluiu-se valores que haviam sido incorretamente lançados a este título em alguns decêndios e outros foram incluídos.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade arguindo, em síntese:

1. As notas fiscais e blocos estão enquadrados na posição 4820.40.00 pois são formulários contínuos com dizeres impressos;

2. As pastas personalizadas classificam-se na posição 4920.10.00 (atualmente esta subposição não existe mais) pois são blocos de papel para cartas com dizeres impressos;
3. Os envelopes produzidos pela recorrente são timbrados, portanto, com dizeres impressos, razão pela qual classificam-se no código 4817.10.00;
4. Requer produção de prova pericial para confirmar a classificação na TIPI dos produtos por ela fabricados, indicando quesitos a serem respondidos;
5. Os produtos em questão não são submetidos à incidência do IPI pois se trata de serviços gráficos, sujeito apenas à incidência do ISS (estão contidos na lista Anexa ao DL 406/68);
6. A não incidência do IPI no caso em questão foi sedimentada através das Sumulas 156 do STJ e 143 do TRF. Cita decisões judiciais e administrativas sobre a matéria;
7. Os produtos em questão foram industrializados a pedido de seus clientes, sob encomenda e estão sujeitos apenas à incidência do ISS. Afastada a incidência do IPI não existem valores a serem subtraídos do crédito a ser ressarcido.

A DRJ em Salvador indeferiu a solicitação.

Inconformada a contribuinte apresenta recurso voluntário alegando, em síntese as mesmas razões da inicial, acrescendo, ainda, nulidade da decisão recorrida por cerceamento do seu direito de defesa uma vez que foi denegada a perícia por ela solicitada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nayra Bastos Manatta

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Primeiramente há de ser enfrentada a preliminar de nulidade argüida pela recorrente.

As regras sobre nulidades, no Decreto nº 70.235, de 1972, estão contidas basicamente em três artigos, e muito se assemelham às contidas no vigente Código de Processo Civil. São as seguintes as normas em comento:

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 conseqüência.

§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.

Da análise dos dispositivos, depreende-se que as nulidades absolutas cingem-se 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 à contribuinte.

No caso vertente, a autuada argüiu 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 considera-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.

A segunda questão a ser analisada diz respeito à incidência do IPI nas operações praticadas pela recorrente.

Aqui devo dizer que até pouco tempo o meu entendimento era de que no caso de serviços gráficos, quando a atividade preponderante fosse o serviço de composição gráfica, os produtos fossem feitos por encomenda e não pudessem ser vendidos no mercado, estavam sujeitos apenas à incidência do ISS.

Todavia, estudando melhor a matéria, revii o meu posicionamento como será demonstrado no correr deste voto.

Começemos por enfrentar a questão da incompatibilidade entre a incidência do IPI, do ISS e do ICMS numa operação econômica em que para se prestar um serviço é necessário industrializar um produto e entregar uma mercadoria, tal como se dá no caso do serviço de artes gráficas.

O art. 153 da CF/88 outorgou competência à União para instituir imposto sobre produtos industrializados, sendo este o critério material da hipótese de incidência do tributo: execução de uma operação de industrialização.

O art. 155 da CF/88, por seu turno, ao fixar a regra-matriz de incidência do ICMS estabelece como competência dos Estados e do Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Depreende-se daí que o aspecto material da hipótese de incidência do imposto estadual é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias ou sobre a prestação dos serviços de transportes interestadual e intermunicipal ou de comunicação. Observe-se que este imposto não incide sobre a mercadoria em si, mas sobre operações relativas à circulação destas mercadorias ou dos serviços acima mencionados. Estas operações relativas à circulação de mercadorias, consubstanciando negócios jurídicos de natureza mercantil, encerram duas obrigações: entregar a mercadoria e pagar o preço.

Por sua vez o art. 156 da CF/88 estabelece como competência dos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. Ou seja, o imposto municipal incide sobre todos os serviços não inseridos na órbita de incidência do imposto estadual.

Aqui é preciso que se defina o conceito de “serviço de qualquer natureza” presente naquele dispositivo. Em estudo solicitado pela Prefeitura Municipal de São Paulo quanto à incidência do ISS sobre diversões públicas, asseverou o Prof. Paulo de Barros Carvalho:

O caminho que empreendemos não foi outro que o de começar pela investigação da regra-matriz de incidência do gravame municipal. Nesse sentido armamos o arcabouço da norma-padrão do ISS, que adquiriu esta fisionomia:

Hipótese: prestação a terceiros de utilidades, materiais ou imateriais, de conteúdo econômico e com caráter reiterado, sob regime de direito privado, realizada dentro dos limites territoriais do Município, dando-se por acontecido o fato no momento da entrega do serviço pronto e acabado, à pessoa interessada.(...) (in: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 7ª ed. 1995, p.246).

No mesmo sentido é a lição do Prof. Marçal Justen Filho:

“Em si mesmo, o conceito de “serviço” adotado na vigência da Carta anterior não sofreu alterações. Podem-se manter as considerações expendidas antes de 1988, inclusive para reputar que a materialidade da h. i. do ISS continua sendo a prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada

sob regime de Direito privado mas não sob regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de um contrato bilateral.” (in: O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei nº 406. Revista Dialética de Direito Tributário nº 3. São Paulo: Dialética, dez.1995, pág. 66).

Existem pois, no aspecto temporal da hipótese de incidência dos três tributos verifica-se que, em relação ao IPI o aspecto temporal ocorre quando da saída do produto do estabelecimento industrial; no caso do ICMS, na circulação da mercadoria, e no ISS no momento da entrega do serviço ao cliente.

Conclui-se, portanto que para que ocorra a incidência do IPI é necessária a existência de um produto resultante de uma operação de industrialização e que este produto, em determinado momento, saia, a qualquer título, do estabelecimento que o produziu. Para que ocorra a incidência do ICMS, exige-se a presença de uma operação consistente num negócio jurídico de natureza mercantil, que encerre uma obrigação de dar, importando a transferência de domínio da mercadoria. Para que ocorra a incidência do ISS é preciso que alguém, ao desincumbir-se de uma obrigação de fazer, preste esforço em favor de outrem com conteúdo econômico e em regime de direito privado.

É inequívoco, portanto, que no caso dos autos, ainda que haja prestação de serviço (obrigação de fazer algo), esta não pode existir sem a execução de uma operação de industrialização, seguida da entrega de uma mercadoria (obrigação de dar). Logo, para poder prestar o serviço o autuado pratica os fatos geradores dos três impostos, IPI, ISS e ICMS, tudo dentro de uma mesma operação econômica.

Resta verificar se existe alguma vedação constitucional para esta tríplice incidência tributária.

Na Constituição Federal a CF/88 restou determinada a exclusão de competência apenas em relação ao ICMS (art. 156, III, da CF/88), a consequência jurídica disto é que nos casos como no dos autos, quando a obrigação de fazer consistente na prestação do serviço se consubstanciar numa operação de industrialização, é perfeitamente possível a incidência do IPI e do ISS, à luz das respectivas regras-matrizes de incidência fixadas na constituição vigente.

A esta conclusão já havia chegado o Prof. Marçal Justen Filho, ao consignar que:

“(…) O relevante é que, na vigência da CF/69, era vedado aos Municípios tributar, por via de ISS, qualquer serviço que pudesse submeter-se à competência tributária da União. A regra anterior não restringia apenas os serviços de transporte e comunicação intermunicipais. Impunha restrição ampla, que atingia quaisquer “serviços” tributáveis pela União. A diferença não era de pequena importância. Existiam questões relevantes acerca de IPI e de IOF. No âmbito de “produtos industrializados” e de “operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários”, podiam conter-se situações subsumíveis ao conceito de serviço. Era imperioso distinguir atividades de “industrialização” que pudessem caracterizar “serviços” ou outras, que pudessem ser reconduzidas à incidência do IOF. Revelando-se que uma certa situação se submetia ao âmbito de abrangência das duas hipóteses, ficava excluída a competência municipal.

Após 1988, tornou-se irrelevante a coincidência porque suprimido o limite constitucional. Portanto, uma mesma situação pode ser tributada por via de ISS e de IPI, sem que isso ofenda a princípios constitucionais. (...)” (op. cit. p. 67)

Quanto ao IPI e ao ICMS não há que se cogitar de conflito porque os critérios materiais das respectivas hipóteses de incidência são muito distintos. No imposto federal é a operação física de industrialização. No imposto estadual, é o negócio jurídico que envolve a transferência de titularidade da mercadoria.

O mesmo não se pode dizer quanto ao âmbito de incidência do ISS e do ICMS, tendo em vista que a CF/88 manteve a proibição de dupla incidência em relação aos impostos municipal e estadual.

Assim é que o DL 406/68 discriminou quais as hipóteses em que estaria excluída a incidência do imposto estadual, a teor do art. 156, III, da CF/88. Daí a razão de ser da publicação da lista de serviços sujeitos apenas ao ISS, anexa ao DL nº 406/68, o qual foi recepcionado pela CF/88 como lei complementar em razão da matéria nele veiculada:

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

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

§ 2º O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias.

Verifica-se, portanto que o dispositivo acima visou tão-somente excluir a incidência do ICMS das operações constantes da lista de serviços, sem atingir, contudo, a incidência do imposto federal (IPI). Reforça esta interpretação, o § 2º supra, ao estabelecer a hipótese contrária, ou seja, a incidência exclusiva do ICMS sobre a prestação de serviços não incluídos na lista, quando acompanhado do fornecimento de mercadorias.

Esta interpretação foi chancelada pelo STJ na Súmula 156, *verbis*:

Súmula 156 do STJ: A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA, PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA, AINDA QUE ENVOLVA FORNECIMENTO DE MERCADORIAS, ESTA SUJEITA, APENAS, AO ISS.

Na página do STJ na *internet* onde aparece a Súmula 156, constam como precedentes da Súmula os acórdãos proferidos nos Recursos Especiais nº 61.914-9/RS; 5.808-0/SP; 18.992-0/SP e 1.235/SP, cujas ementas vão a seguir transcritas, respectivamente:

TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS DE IMPRESSÃO GRÁFICA. INCIDÊNCIA. A prestação de serviços de impressão gráfica, personalizados e sob encomenda, está sujeita ao ISS, a teor do disposto no § 1º do art. 8º do Decreto-lei nº 406/68.

TRIBUTÁRIO – ISS – ICM – ETIQUETAS ADESIVAS FEITAS SOB ENCOMENDA – ADJUNÇÃO A PRODUTOS DESTINADOS A VENDA – DL 406/68 – C. CIVIL ART. 615, § 1º. A composição de etiquetas adesivas, feitas sob encomenda de determinado cliente que as ajuntará a produtos finais como elemento de identificação, garantia, orientação ou embelezamento, é atividade descrita na lista anexa ao DL nº 406/68, como hipótese de incidência do ISS – não de ICM. A circunstância de tais etiquetas serem juntadas a produtos vendidos pelo encomendante, é irrelevante, pois a etiqueta terá perdido identidade, pelo fenômeno da adjunção (C. Civil, art. 615, § 1º).

TRIBUTÁRIO – ICM – SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA – FOTOLITOGRAFIA – EMBALAGENS – NÃO INCIDÊNCIA – DL Nº 406/68, ART 8º, § 1º - PRECEDENTES STJ. A legislação não faz distinção entre os serviços de composição gráfica, em geral, dos serviços personalizados feitos por encomenda. Os serviços de composição gráfica realizados sob encomenda, na elaboração de embalagens, estão sujeitos ao ISS e não ao ICM. Recurso provido.

TRIBUTÁRIO. SERVIÇO GRÁFICO POR ENCOMENDA E PERSONALIZADO. INCIDÊNCIA, APENAS, DE ISS. A feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias sob encomenda e personalizadas, é 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 terceiros. Precedentes do STF e do STJ. Recurso provido.

Conforme se pode constatar, é óbvio 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 referem-se apenas ao conflito de competências no âmbito do ISS e ICMS.

Também é inaplicável ao caso concreto a Súmula 143 do extinto TFR, já que foi pública, sob a égide da CF/69, onde existiam problemas de conflito de competência entre a União e os Municípios, nos âmbitos de incidência do IPI, do IOF e do ISS. Com a nova ordem constitucional, o enunciado da Súmula 143 do TRF perdeu sua validade jurídica, mesmo porque aquela interpretação foi reformulada pela Súmula 156 do STJ.

Só seria possível excluir a incidência do IPI se houvesse previsão expressa em lei excluindo do conceito de industrialização a atividade de artes gráficas, a exemplo do que ocorre com os casos elencados no art. 5º, do RIPI/98 (exclusões ao conceito de industrialização).

Vale dizer que a recorrente elabora, confecciona, produz, diversos produtos a partir de insumos que adquire. Sobre tais produtos, depois de prontos, põe dizeres, símbolos e outros caracteres de interesse de seus clientes, personalizando-os. Portanto, primeiro uma fabricação típica, depois um serviço gráfico.

Esses os fatos.

Pois bem, a lei 4.502/64 prevê como fato gerador do IPI:

ART.3 - Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

I - o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;

II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto.

III - o preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente a consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica (acrescido pelo Decreto-Lei n. 1.199, de 27/12/1971.

IV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas.(acrescido pela Lei n. 9.493, de 10/09/1997 (DOU de 11/09/1997, em vigor desde a publicação).

Portanto, a operação consistente na aposição de dizeres impressos sobre material elaborado, ainda que realizada exclusivamente com “insumos” fornecidos pelo encomendante continua sendo tributada pelo IPI segundo a disposição original da Lei 4.502/64.

É certo que o fato de os produtos serem fabricados por encomenda do produtor, embora não suficiente, amplia as possibilidades de exclusão segundo a redação dos diversos decretos baixados como regulamentos do imposto. Realmente neles se previram três hipóteses para operações por encomenda que afastam o conceito de industrialização. Confira-se (extraído do Decreto 4.544/2002, mas idêntica disposição consta em todos os outros):

Exclusões

Art. 5º Não se considera industrialização:

...

III - a confecção ou preparo de produto de artesanato, definido no art. 7º;

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;

Considerando que o produto nem é de artesanato nem de vestuário, há duas condições adicionais à encomenda: primeiro, o produto deve ser confeccionado em um pequeno estabelecimento, denominado no regulamento como oficina, ou na própria residência do preparador ou confeccionador; segundo, o seu preço deve se compor essencialmente do trabalho profissional envolvido.

Ambas as definições são dadas no mesmo decreto:

Artesanato, Oficina e Trabalho Preponderante

Art. 7º Para os efeitos do art. 5º:

I - no caso do seu inciso III, produto de artesanato é o proveniente de trabalho manual realizado por pessoa natural, nas seguintes condições:

a) quando o trabalho não conte com o auxílio ou participação de terceiros assalariados; e

b) quando o produto seja vendido a consumidor, diretamente ou por intermédio de entidade de que o artesão faça parte ou seja assistido.

II - nos casos dos seus incisos IV e V:

a) oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize 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.

Assim, descartados o artesanato e a confecção de roupa, uma operação realizada por encomenda e que altere a natureza, o funcionamento etc do produto somente deixa de ser considerada industrialização para efeito de exigência do IPI se for realizada num estabelecimento de no máximo cinco quilowatts de potência e cujo preço seja composto, em sessenta por cento ou mais, pelo valor do trabalho aplicado.

Note-se que não é necessário que os insumos sejam fornecidos integralmente pelo encomendante, basta (cumprida a outra condição) que eles não ultrapassem quarenta por cento do preço cobrado.

Destarte, a prova dos autos não autoriza considerar a operação realizada como estando excluída do conceito de industrialização. Desnecessário enfatizar que as duas condições precisam ser cumpridas cumulativamente.

E assim sendo, o autuado é sim contribuinte do IPI como estabelecimento industrial que é. As saídas que promove dos diversos produtos aí elaborados constituem, assim, fato gerador do IPI e não há mácula no lançamento por este aspecto.

Outrossim, cabe esclarecer que, embora tais produtos tenham sido encomendados, de acordo com uma série de especificações, não houve industrialização por encomenda, o que possibilitaria as operações com suspensão do IPI, nos termos do RIPI, em razão do encomendante não ter enviado qualquer tipo de insumo. Aliás, vale lembrar que se a tese do impugnante fosse válida, o estabelecimento não teria direito a qualquer crédito do IPI incidente na aquisição de insumos.

Quanto à classificação fiscal dos produtos em litígio, iremos analisar cada uma delas em separado.

No que tange às notas fiscais, deve ser dito que nas NF emitidas pela contribuinte estes produtos estavam classificados no código 4820.90.00 (alíquota de 15%). A contribuinte não destacava o imposto nas NF. Intimada pela fiscalização a contribuinte refez a classificação do produto para o código 4820.40.00 (Ex-01 – Formulários contínuos com dizeres impressos) cuja alíquota é 0%.

O capítulo 48 da TIPI refere-se a “papel e cartão; obras de pasta de celulose, de papel ou de cartão”. A posição 4820 compreende “LIVROS DE REGISTRO E DE CONTABILIDADE, BLOCOS DE NOTAS, DE ENCOMENDAS, DE RECIBOS, DE APONTAMENTOS, DE PAPEL PARA CARTAS, AGENDAS E ARTIGOS SEMELHANTES, CADERNOS, PASTAS PARA DOCUMENTOS, CLASSIFICADORES, CAPAS PARA ENCADERNAÇÃO (DE FOLHAS SOLTAS OU OUTRAS), CAPAS DE PROCESSOS E OUTROS ARTIGOS ESCOLARES, DE ESCRITÓRIO OU DE PAPELARIA, INCLUÍDOS OS FORMULÁRIOS EM BLOCOS TIPO "MANIFOLD", MESMO COM FOLHAS INTERCALADAS DE PAPEL-CARBONO (PAPEL QUÍMICO*), DE PAPEL OU CARTÃO; ÁLBUNS PARA AMOSTRAS OU PARA COLEÇÕES E CAPAS PARA LIVROS, DE PAPEL OU CARTÃO” Neste ponto não há divergência entre a posição indicada pelo Fisco e a adotada pela contribuinte. A divergência ocorre em torno da subposição.

Na subposição 4820.10.00 estão os “Livros de registro e de contabilidade, blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes”; na subposição 4820.20.00 estão os cadernos; na subposição 4820.30.00 estão os “Classificadores, capas para encadernação (exceto as capas para livros) e capas de processos”; na subposição 4820.40.00 estão os “-Formulários em blocos tipo "manifold", mesmo com folhas intercaladas de papel-carbono (papel químico)”; na subposição 4820.50.00 estão os “Álbuns para amostras ou para coleções”, por fim, na subposição 4820.90.00 estão “outros”.

As Notas Explicativas da posição 4820 define que os formulários em bloco tipo manifold são aqueles constituídos por vários jogos de formulários de escritório impressos em papel autocopiante ou contendo folhas de papel-carbono. Estes impressos são utilizados para obter múltiplas cópias e podem apresentar-se em forma contínua ou descontínua. Eles possuem campos impressos a serem preenchidos com informações adicionais.

Verifica-se pela definição da subposição contida nas Notas Explicativas que as Notas Fiscais não podem ser classificadas como formulários em bloco tipo manifold, já que não constituem **formulários de escritório** impressos em papel autocopiante ou contendo folha de carbono. Desta forma, resta descartada a subposição 4020.40 adotada pela recorrente.

Cumpra agora verificar em qual das subposições restante se classificam as Notas Fiscais. As Notas Fiscais não são “Livros de registro e de contabilidade, blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes” (subposição 10.00); não são cadernos (subposição 20.00); não são “Classificadores, capas para encadernação (exceto as capas para livros) e capas de processos” (subposição 30.00); não são “álbuns para amostras ou coleções (subposição 50.00). Assim sendo elas só podem estar classificadas na subposição residual da posição 4820, qual seja a 90.00.

Desta forma, a classificação fiscal do produto “Notas Fiscais” é 4820.90.00, conforme efetuada pelo Fisco.

As chamadas “pastas personas” também se enquadram no capítulo 48 que se refere a “papel e cartão; obras de pasta de celulose, de papel ou de cartão”.

No capítulo 49 estão os “livros, jornais, gravuras e outros produtos das indústrias gráficas; textos manuscritos ou datilografados, planos e plantas”. De plano verifica-se que as pastas personas não podem ser consideradas como livro, jornal, gravura, produto da indústria gráfica, texto manuscrito ou datilografado, planos ou plantas.

Por sua vez, a Nota 11 do capítulo 48 determina que o papel, o cartão, a pasta de celulose e as obras destas matérias (as pastas personalizadas se enquadram aqui), impressos com dizeres ou ilustrações que tenham caráter acessório em relação a sua utilização classificam-se neste capítulo e não no 49.

11. Com exclusão dos artefatos das posições 4814 e 4821, o papel, o cartão, a pasta ("ouate") de celulose e as obras destas matérias, impressos com dizeres ou ilustrações que não tenham caráter acessório relativamente à sua utilização original, incluem-se no Capítulo 49.

No caso das pastas personas, a personalização através de dizeres ou ilustrações tem caráter acessório em relação à sua utilidade, classificando-se, portanto no capítulo 48.

Feita a classificação no Capítulo 48, cabe agora verificar que a posição correspondente às pastas personas no capítulo.

As pastas personas não são “papel jornal, em rolos ou em folhas” (posição 4801), nem “papel e cartão, não revestidos, dos tipos utilizados para escrita, impressão ou outros fins gráficos, e papel e cartão para fabricar cartões ou tiras perfurados, em rolos ou em folhas, com exclusão do papel das posições 4801 e 4803; papel e cartão feitos à mão (folha a folha)” (posição 4802), nem “papel dos tipos utilizados para fabricação de papéis higiênicos ou de toucador, de lenços de maquiagem, toalhas (inclusive de mão) e de outros artigos semelhantes para usos domésticos, de higiene ou de toucador, pasta ("ouate") de celulose e mantas de fibras de celulose, mesmo encrespados, plissados, gofrados, estampados, perfurados, coloridos à superfície, decorados à superfície ou impressos, em rolos ou em folhas (posição 4803), nem papel e cartão kraft, não revestidos, em rolos ou em folhas, exceto os das posições 4802 e 4803 (posição 4804), nem outros papéis e cartões, não revestidos, em rolos ou em folhas, não tendo sofrido trabalho complementar nem tratamentos, exceto os especificados na nota 2 do presente capítulo (posição 4805), nem papel-pergaminho e cartão-pergaminho (sulfurizados), papel impermeável a gorduras, papel vegetal, papel cristal e outros papéis calandrados transparentes ou translúcidos, em rolos ou em folhas (posição 4806), nem papel e cartão obtidos por colagem de folhas sobrepostas, não revestidos na superfície nem impregnados, mesmo reforçados interiormente, em rolos ou em folhas (posição 4807), nem papel e cartão ondulados (canelados*) (mesmo recobertos por colagem), encrespados, plissados, gofrados, estampados ou perfurados, em rolos ou em folhas, exceto o papel dos tipos descritos no texto da posição 4803 (posição 4808), nem papel-carbono (papel químico*), papel autocopiativo e outros papéis para cópia ou duplicação (incluídos os papéis revestidos ou impregnados, para estênceis ou para chapas offset), mesmo impressos, em rolos ou em folhas (posição 4809), nem papel e cartão revestidos de caulim ou de outras substâncias inorgânicas numa ou nas duas faces, com ou sem aglutinantes, sem qualquer outro revestimento, mesmo coloridos à superfície, decorados à superfície ou impressos, em rolos ou em folhas (posição

4810), nem papel, cartão, pasta ("ouate") de celulose e mantas de fibras de celulose, revestidos, impregnados, recobertos, coloridos à superfície, decorados à superfície ou impressos, em rolos ou em folhas, exceto os produtos dos tipos descritos nos textos das posições 4803, 4809 ou 4810 (posição 4811), nem blocos e chapas, filtrantes, de pasta de papel (posição 4812), nem papel para cigarros, mesmo cortado nas dimensões próprias, em cadernos (livros*) ou em tubos (posição 4813), nem papel de parede e revestimentos de parede semelhantes; papel para vitrais (posição 4814), nem revestimentos para pavimentos com suporte de papel ou de cartão, mesmo recortados (posição 4815), nem papel-carbono (papel químico*), papel autocopiativo e outros papéis para cópia ou duplicação (exceto os da posição 4809), estênceis completos e chapas ofset, de papel, mesmo acondicionados em caixas (posição 4816), nem envelopes, aerogramas, bilhetes-postais não ilustrados e cartões para correspondência, de papel ou cartão; caixas, sacos e semelhantes, de papel ou cartão, contendo um sortido de artigos para correspondência (posição 4817), nem papel dos tipos utilizados para fabricação de papéis higiênicos ou de toucador e de outros artigos semelhantes, pasta ("ouate") de celulose ou mantas de fibras de celulose, dos tipos utilizados para fins domésticos ou sanitários, em rolos, de largura não superior a 36cm, ou cortados em formas próprias; lenços (incluídos os de maquilagem), toalhas de mão, toalhas de mesa, guardanapos, fraldas para bebês, absorventes (pensos*) e tampões higiênicos, lençóis e artigos semelhantes, para usos domésticos, de toucador, higiênicos ou hospitalares, vestuário e seus acessórios, de pasta de papel, papel, pasta ("ouate") de celulose ou de mantas de fibras de celulose (posição 4818), nem caixas, sacos, bolsas, cartuchos e outras embalagens, de papel, cartão, pasta ("ouate") de celulose ou de mantas de fibras de celulose; cartonagens para escritórios, lojas e estabelecimentos semelhantes (posição 4819).

Todavia, na posição 4820 estão os livros de registro e de contabilidade, blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes, cadernos, pastas para documentos, classificadores, capas para encadernação (de folhas soltas ou outras), capas de processos e outros artigos escolares, de escritório ou de papelaria, incluídos os formulários em blocos tipo "manifold", mesmo com folhas intercaladas de papel-carbono (papel químico*), de papel ou cartão; álbuns para amostras ou para coleções e capas para livros, de papel ou cartão. As pastas personas são artigos de escritório.

Definida a posição deve-se partir para a subposição.

As Pastas Personas não são "Livros de registro e de contabilidade, blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes" (subposição 10.00); não são cadernos (subposição 20.00); não são "Classificadores, capas para encadernação (exceto as capas para livros) e capas de processos" (subposição 30.00); não são "álbuns para amostras ou coleções (subposição 50.00). Assim sendo elas só podem estar classificadas na subposição residual da posição 4820, qual seja a 90.00.

Desta forma, a classificação fiscal do produto "Pastas Personas" é 4820.90.00, conforme efetuada pelo Fisco.

Quanto aos envelopes deve ser dito que não há divergência quanto à posição e subposição: 4817.10. A divergência é quanto ao item.

A fiscalização considerou que nos envelopes em que restou comprovada a impressão de dizeres, deveria se aplicar o "ex 01 – com dizeres impressos".

Todavia para aqueles em que não restou comprovada a impressão de dizeres, não se poderia cogitar de inclui-los no ex-01, mantendo-se a classificação no código 4817.10.00.

Quanto aos blocos fabricados pela recorrente, descritos pela fiscalização às fls. 196 a 219 como sendo blocos para anotações 20x1 via III Workshop, blocos pedidos de venda regional NE 50x2, blocos de receiptários, blocos 40x1 via 3º encontro de agentes, blocos relatórios de despesas, blocos slip contabilidade 02.10.035, bloco aut. p/abastecimento 07.03.095-1, bloco 50x1 vias comanda restaurante, blocos de bilhetes campina da sorte, etc, verifica-se que não se tratam de blocos tipo tipo manifold, já que não constituem formulários de escritório impressos em papel autocopiante ou contendo folha de carbono ou formulários contínuos, classificados na posição 4820.40.00.

Tais blocos estão na posição 4820.10 correspondente aos “blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes”, razão pela qual se classificam no código 4820.10.00.

Para se classificar o produto “imagem adesiva”, deve-se, primeiramente encontrar o capítulo no qual se classifica, se no 39, como indicado pelo Fisco, ou no 49, como indicado pela contribuinte.

No Capítulo 39 estão os PLÁSTICOS E SUAS OBRAS, ao passo que no Capítulo 49 estão os LIVROS, JORNAIS, GRAVURAS E OUTROS PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS GRÁFICAS; TEXTOS MANUSCRITOS OU DATILOGRAFADOS, PLANOS E PLANTAS.

Nas NESH do capítulo 49 expressamente se diz que Os artefatos das posições **39.18, 39.19, 48.14 e 48.21** também estão **excluídos** deste Capítulo, mesmo quando revestidos de impressões ou ilustrações que não tenham um caráter acessório relativamente à sua utilização inicial.

As imagens auto adesivas são constituídas de plástico, razão pela qual devem, a principio, ser classificadas no capítulo 39 e não no 49, como deseja a recorrente.

Quanto à posição observa-se que a 3919 diz respeito às CHAPAS, FOLHAS, TIRAS, FITAS, PELÍCULAS E OUTRAS FORMAS PLANAS, AUTO-ADESIVAS, DE PLÁSTICOS, MESMO EM ROLOS. No caso as imagens adesivas são outras formas planas auto-adesivas.

Nas Notas Explicativas da posição 3919 está dito que nesta posição estão incluídas todas as formas planas auto-adesivas, mesmo em rolos, com exclusão dos revestimentos de parede ou de teto da posição 3918.

As formas planas auto-adesivas contidas nesta posição são aquelas aplicáveis por pressão, isto é, que à temperatura ambiente, sem umidificação ou qualquer outra adição, são colados de forma permanente (de um ou de ambos os lados) e que adiram firmemente em grande numero de superfícies de diferentes tipos por simples contato ou por simples pressão do dedo ou da mão.

O produto em questão enquadra-se exatamente como imagem auto-adesiva, de forma plana, conforme definido nas Notas Explicativas.

Processo nº 10480.000820/2002-70
Acórdão n.º **3402-001.400**

S3-C4T2
Fl. 8

Definida a posição, resta encontrar a subposição. Como estas imagens adesivas não são apresentadas em rolos de largura não superior a 20 cm (subposição 3919.10.00), só resta a subposição residual, qual seja a 90.00.

Desta forma as imagens auto-adesivas se classificam no código 3919.90.00.

Diante do exposto, é de se negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Nayra

Bastos

Manatta-

Relator