



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

Processo n° 10480.002455/2003-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-001.639 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de maio de 2014
Matéria RESSARCIMENTO IPI
Recorrente INTERNACIONAL GRÁFICA E DITORA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2012

IPI. INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO MENCIONADA NA LISTA ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68 E NA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. CABIMENTO

Consoante a melhor dicção do art. 156 da Carta Política, apenas está constitucionalmente impedida a incidência sobre a mesma operação, conceituada como serviço, do ISS e do ICMS. Assim, tanto o decreto-lei nº 406/68, recepcionado como Lei Complementar até a edição da Lei Complementar nº 116/2003, quanto esta última, ao regularem tal dispositivo, apenas estão afastando a incidência cumulativa de ISS e ICMS, nada regulando quanto ao IPI. Para a incidência deste último, basta que a operação realizada se enquadre em um dos conceitos de industrialização presentes na Lei 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Tatiana Midori Migiyama e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto.

Joel Miyazaki – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

(assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO- Redator designado.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Joel Miyazaki (Presidente), Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Mara Cristina Sifuentes, Tatiana Midori Migiyama e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Winderley Moraes Pereira e Daniel Mariz Gudiño.

Relatório

Refere-se o presente processo a pedido de ressarcimento de IPI cumulado com pedido de compensação, relativo ao período compreendido entre 01/07/2002 a 31/07/2002, com fulcro no art.11 da Lei n. 9779/99.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

O estabelecimento acima identificado formalizou pedido de ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, decorrente de insumos empregados na industrialização de produtos tributados pela alíquota zero, com base no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, relativo ao período de 01/07/2002 a 31/12/2002, no valor de R\$ 184.837,44, conforme pedido da fl. 01, cumulado com pedido de compensação, da fls. 88, 92, 96, 100 e 107.

No Termo de Informação Fiscal, fls. 179 a 193, a fiscalização: (i) discorre sobre a apuração do valor do IPI relativo ao ressarcimento na sistemática prevista no art. 11, da Lei 9.779, de 1999 e quanto a escrituração fiscal do IPI para apuração do saldo credor acumulado prevista no art. 347 do RIPI/1998 e art. 371 RIPI/2002; (ii) faz análise detalhada dos produtos, reclassificados (rótulo, imagem adesiva, notas fiscais, pasta persona e mala direta) e, ao final, propõe:

-o reconhecimento parcial do direito creditório pleiteado pela contribuinte no valor de R\$ 40.870,89; e

-homologação das compensações declaradas pela interessada, fls. 88, 92, 96, 100 e 107, até o limite do direito creditório reconhecido.

A Delegacia da Receita Federal em Recife deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento de crédito, no valor de R\$ 40.870,89, e homologou parcialmente os pedidos de compensação, até o limite do crédito apurado, e determinou a cobrança dos débitos cujas compensações foram declaradas, mas não foram integralmente cobertos pelo crédito reconhecido.

Cientificada da decisão em 08/03/2007, fl. 195, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de folhas 198 a 213, alegando, em síntese:

-seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário enquanto pendente de julgamento a presente manifestação de inconformidade, tal como ordena o §11, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação pela Lei nº 10.833, de 2003, ao enquadrar tal expediente no inciso III, do art. 151 do CTN.

-as notas fiscais e blocos estão enquadrados na posição 4820.40.00, pois outra opção não há senão subsumi-los na tipificação "formulários contínuos com dizeres impressos".

-as pastas personalizadas possuíam classificação 4920.10.00 (atualmente esta subposição não existe mais), com alíquota de 0%, tratava-se de "blocos de papel para cartas com dizeres impressos";

- os envelopes, os que são impressos pela impugnante são sim "com dizeres impressos", isto é, timbrados, razão pela qual a subposição correta seria 4817.10.00, inexistindo qualquer incorreção também neste particular.

- requer produção de prova pericial para confirmar a classificação na TIPI correta para os produtos acima mencionados. Em atendimento ao inciso IV, do art. 16, do Dec. 70.235, de 1973, formula quesitos a serem submetidos à perícia, referentes a classificação e alíquota dos produtos: imagem adesiva, notas fiscais, pastas personalizadas e envelopes, nomeia a gerente administrativa, Sra. Sandra Gláucia Teixeira Bonifácio, CPF 004.987.345-87, para assistir a impugnante na prova pericial.

-caso seja superado o fundamento de defesa anteriormente elencado, deve-se considerar outro fundamento que se sobrepõe à questão da classificação dos produtos na TIPI, pois se trata da não incidência do IPI sobre os produtos tributados no despacho decisório (valores conseqüentemente subtraídos do crédito requerido), frutos da prestação de serviço gráfico, submetido exclusivamente ao Imposto Sobre Serviço (ISS).

-o serviço gráfico encontra-se arrolado no item 77 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406, de 1968, logo, fica afastada a incidência de qualquer outro imposto, inclusive o IPI, conforme disciplinava o §1º, do art. 8º, do citado Decreto.

Afirma que diante da caudalosa jurisprudência, o entendimento pela não incidência do IPI no caso em foco foi sedimentado nas súmulas 156 do STJ e 143 do TRF. Cita diversas decisões do STJ, e decisão do 2º Conselho de Contribuintes que corroboram com a tese de incidência isolado do ISS nos serviços gráficos.

-diz que os produtos foram industrializados a pedido dos seus clientes, sob encomenda, e que está sujeita isoladamente à incidência do ISS, afastada a incidência do IPI, inexistem valores a serem subtraídos do crédito submetido à homologação, em conformidade com o §1º, do art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 1968.

-por fim, pede a homologação total do crédito submetido a compensação neste processo, seja por: a) constatar a correta classificação na TIPI adotada pela impugnante e, conseqüentemente, inexistindo IPI a recolher nas cogitadas operações; b) constatar a não incidência pura do IPI sobre os produtos base da autuação, posto se tratar de produtos decorrentes da prestação de serviço gráfico, personalizados e sob encomenda, submetidos isoladamente ao ISS; e c) requer a produção de prova pericial.

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a manifestação de inconformidade, em decisão assim ementada:

IPI. SERVIÇOS GRÁFICOS. ISS.

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

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Dentre os produtos industrializados pela contribuinte, as notas fiscais classificam-se no código 4820.9000, os blocos, no código 4820.1000, pasta personalizada, no código 4820.9000 e o Envelope, no código 4817.1000, com alíquota de 15%.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

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

Solicitação Indeferida

Na decisão ora recorrida entendeu-se, em síntese, que a diligência era desnecessária, pois todos os elementos necessários à formação da convicção do julgador estariam reunidos neste processo e no auto de infração, processo n.º 19647.001895/2007-15, que trata da mesma matéria e contém amostras dos respectivos produtos.

Quanto ao mérito, sobre a incidência do IPI sobre os produtos originados da prestação de serviços de artes gráficas, tomou como questão prejudicial em relação ao tema da classificação fiscal, entendendo-se que na CF, de 1988, quando a obrigação de fazer, consistente na prestação do serviço, se consubstanciar numa operação de industrialização, deve ser a incidência concomitante do IPI e do ISS.

Nesse contexto, afirma-se na decisão recorrida que enunciado da Súmula 156 do STJ não pode ser aplicado ao caso concreto para afastar a incidência do IPI, pois os precedentes que embasam a interpretação veiculada no verbete referem-se apenas ao conflito de competências no âmbito do ISS e ICMS.

O mesmo raciocínio deve ser aplicado à Súmula 143 do extinto TFR, uma vez que publicada em 1984, sob a égide da CF, de 1969, onde existiam problemas de conflito de competência entre a União e os Municípios, nos âmbitos de incidência do IPI, do IOF e do ISS

Finalmente, afirma que só seria jurídico 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.

Quanto à classificação fiscal, às fls. 179 a 193 verificou-se que a maior parte dos produtos industrializados pela contribuinte estão sujeitos à alíquota zero do IPI, no entanto, haveria a falta de destaque do imposto em diversas notas fiscais de saídas contendo classificação fiscal com alíquota positiva, alterada posteriormente pela impugnante, após intimação, para classificação fiscal com alíquota zero, sob alegação de que houve erro de classificação para os referidos produtos

Assim, na decisão recorrida, entendeu-se que em relação a:

- Produto: nota fiscal- de acordo com a decisão recorrida :

A contribuinte indicou nas notas fiscais do período, para este produto, o código 4820.1000, com alíquota de 15%, entretanto não destacava o valor do IPI no documento fiscal, alegou durante a fiscalização que houve erro na classificação, e reclassificou para o código 4820.4000 (Ex 01) - Formulários contínuos com dizeres impresso, com alíquota 0 (zero).

A posição 4820 contém diversos produtos de papelaria (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 processo e outros artigos escolares, de escritório ou de papelaria, incluídos os formulários em blocos tipo "minifold", 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), com exclusão dos artigos para correspondência da posição 4817 (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) e dos artigos referidos na Nota 10 do capítulo 48 (folhas e cartões não reunidos, cortados em formato próprio, mesmo impressos, estampados ou perfurados).*

A codificação 4820.4000 compreende os formulários em blocos tipo "manifold", mesmo com folhas intercaladas de papel-carbono (papel químico), sendo que no Ex 01 compreende os formulários contínuos, com dizeres impressos.*

Pelo exame da amostra anexada ao processo nº 19647.0018895/2007-15, auto de infração que trata da mesma matéria, e pelas informações reunidas nos autos, podemos constatar que não se aplica ao formulário em questão a classificação feita pela contribuinte, pois O mesmo não apresenta as características próprias dos formulários em blocos tipo "manifold" (são formulários constituídos por vários jogos e impressos de escritório fixados sobre papel autocopiantes ou

contendo folhas de papel-carbono - papel químico, conforme descrição da NESH) ou dos formulários contínuos, condições determinantes para a classificação do produto na referida codificação.

Quanto ao produto em referência, trata-se de formulários em papel, com campos impressos de caráter acessório e campos destinados a serem complementados à mão ou à máquina, que não são fabricados em papel autocopiante ou contendo folhas de papel-carbono.

Portanto, correta a classificação feita pela fiscalização que reclassificou o produto para o código 4820.9000 - outros..., sem desdobramentos regionais, com alíquota de 15%, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado/ RGI/SH e Tabelas de Incidência do IPI - TIPI, aprovada pelos Decreto nº 2.092, de 1996, e Decreto 3.777, de 2001.

-Produto: blocos - de acordo com a decisão recorrida :

O estabelecimento emitia notas fiscais de saída do referido produto sem codificação fiscal, conforme planilha elaborada pela fiscalização, "Planilha Demonstrativa de Apuração do IPI", fls. 196 a 219. Em sua defesa a contribuinte diz que os "blocos" estão enquadrados na codificação 4820.4000.

Pelas informações contidas nos autos, podemos constatar que não se aplica aos produtos em questão a classificação feita pela contribuinte, tendo em vista que os blocos não apresentam as características próprias dos formulários em blocos tipo "manifold" ou formulários contínuos, condições determinantes para a classificação do produto na referida codificação.

Observa-se dos autos que se trata de formulários em papel com campos destinados a serem preenchidos à mão ou à máquina, que não são fabricados em papel autocopiante ou contendo folhas de papel-carbono, conforme descrição constante da planilha elaborada pela fiscalização, fls. 196 a 219, (bloco para anotações 20x1 via III Workshop, blocos pedidos de venda regional NE 50x2, blocos de receituário, blocos 40x1 via 3o encontro de agentes, blocos relatórios de despesas, blocos slip contabilidade 02.01.035, blocos aut p/abastecimento 07.03.095-1, blocos 50x1 vias comanda restaurante, blocos de bilhetes campina da sorte, etc).

Portanto, correta a classificação feita pela fiscalização que reclassificou o produto para o código 4820.1000 - blocos de nota, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes, com alíquota de 15%, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado/ RGI/SH e Tabelas de Incidência do IPI - TIPI, aprovada pelos Decreto nº 2.092, de 1996, e Decreto 3.777, de 2001.

-Produto: pastas personalizadas - de acordo com a decisão recorrida :

A contribuinte indicou nas notas fiscais do período, para este produto, o código 4820.1000, com alíquota de 15%, entretanto não destacava o valor do IPI no documento fiscal, alegou durante a fiscalização que houve erro na classificação, e reclassificou o produto para o código 4920.1000, com alíquota 0 (zero).

Posteriormente, afirma, na impugnação, que se trata de blocos de papel para cartas com dizeres impressos, e que esta subposição deixou de existir.

Verifica-se, pelo exame da amostra anexada ao processo nº 19647.0018895/2007-15 e pelas informações constantes dos autos, que se trata de pasta personalizada, com impressão de caráter acessório, próprios para uso em escritório.

Portanto, correta a classificação feita pela fiscalização que reclassificou o produto para o código 4820.9000 - outros..., sem desdobramentos regionais, com alíquota de 15%, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado/RGI/SH e Tabelas de Incidência do IPI - TIPI, aprovada pelos Decreto nº 2.092, de 1996, e Decreto 3.777, de 2001.

-Produto: envelope- de acordo com a decisão recorrida :

A contribuinte indicou nas notas fiscais do período, para este produto, o código 4817.1010, com alíquota de 5%, entretanto não destacava o valor do IPI no documento fiscal, alegou durante a fiscalização que houve erro na classificação, e reclassificou para o código 4817.1000 - Formulários contínuos com dizeres impresso, com alíquota 0 (zero).

A posição 4817 abrange os artefatos de papel ou cartão para correspondência (envelopes, aerogramas, bilhetes, etc..) e na subposição 4817.1000 - envelopes, Ex 01 - com dizeres impressos.

Cabe salientar que não existe divergência quanto a posição e subposição de Io nível, apenas em relação a alíquota, cujo "ex 01" tarifário prevê alíquota 0 (zero).

Portanto, correta a classificação feita pela fiscalização que classificou o produto que não tinha os "dizeres impressos", conforme Termo de Informação Fiscal, fl. 233, com o código 4817.1000 - envelopes, com alíquota de 15%, sem desdobramentos regionais, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1 - RGI /SH e Tabelas de Incidência do IPI - TIPI, aprovada pelos Decretos nº 2.092, de 1996, e nº 3.777, de 2001.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente reiterou os argumentos da manifestação de inconformidade, atacando a desclassificação fiscal empregada pela fiscalização, e , defendendo que as alíquotas de IPI aplicada aos produtos por ela produzidos

PRODUTO	CLASSIFICAÇÃO CONFORME A RECORRENTE	ALÍQUOTA
Imagem Adesiva	4908.90.00	0%
Notas Fiscais	4820.40.00	0%
Pastas Personalizadas	4920.10.00	0%
Envelope	4817.10.00	0%

Assim, não haveria dúvidas que o exame da classificação fiscal demandaria a produção de prova pericial, sob pena de cerceamento do direito de defesa e vulneração ao inciso LV, do art. 5º da Carta da República, de maneira que requer a conversão do julgamento em diligência.

Ademais, afirma o direito pleno ao crédito diante da não incidência do IPI sobre produtos tributados em decorrência da prestação de serviço gráfico, submetido exclusivamente ao Imposto Sobre Serviço (ISS), pois o elemento preponderante na operação é uma obrigação de fazer, da industrialização gráfica sob encomenda.

Ainda, haveria a abrangência de cada um dos serviços elencados na lista do incidência do ISS, tais como composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotoliteria. Assim, afastada estaria a incidência de qualquer outro imposto, inclusive o IPI, conforme disciplinava o §12, do art. 8º, do Decreto Lei nº 406/68, entendimento corroborado pelas Súmulas 156 do STJ e 143 do extinto TFR.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

O litígio versa sobre pedido de ressarcimento de IPI, relativo ao período compreendido entre 01/07/2002 a 31/07/2002, decorrente de pagamento a maior do IPI, verificado em virtude de erros de classificação fiscal adotada pelo contribuinte para a imagem adesiva, pasta personalizada, envelope, notas fiscais.

Inicialmente, como bem salientado na decisão recorrida, prejudicial ao julgamento da presente contenda, é decidir quanto à inclusão da operação em comento, no campo de incidência do IPI, uma vez que esta determinará o prosseguimento do julgamento ou não, quanto aos demais itens ventilados.

Em consonância com a decisão recorrida, os bens originários dos serviços gráficos por encomenda, estariam sujeitos concomitantemente ao IPI e ao ISS, uma vez que sob a égide da Constituição Federal de 1988, não haveria vedação para tanto.

Assim, fato incontroverso nos autos é que os serviços aqui referidos estão arrolados na lista de serviços, que à época dos fatos geradores, era veiculada pelo Decreto -Lei nº 406/68, de sorte que não se contesta a incidência do imposto sobre serviços na hipótese.

Ora, a afirmação veiculada na decisão recorrida ignora a rígida delimitação de competências tributárias, tão cautelosamente delineada na Carta Constitucional de 1988, sustentáculo de nossa estrutura federativa, cláusula pétreia constitucional.

Cada um dos entes federativos detém competência para instituir e arrecadar os tributos incidente sobre fatos geradores prescritos e determinados nas regras de competência constitucional, com exclusividade.

É certo que é infinita a riqueza da realidade fática, que muitas vezes pode levar o aplicador da norma a se defrontar com conflitos de competência, quando não fica claro para determinado fato gerador, qual a regra-matriz de incidência que este se subsume, situações este de zona cinzenta.

De acordo com a CF/88, compete aos Municípios instituir ISSQN sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar" (CF, art. 156, III).

Anexo ao Decreto -Lei nº 406/68, havia a lista dos serviços objeto de incidência do imposto, de competência municipal, posteriormente, modificada pelo Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969, e, ainda, pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987.

Dispunha o Decreto-lei nº 406/68, no seu § 1º do art. 8º, que 'os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria', ao passo que na redação determinada pela LC nº 56, de 15 de dezembro de 1987, ressalva os casos em que a mercadoria fornecida com serviço fica sujeita ao ICMS.

Nessa esteira, o Superior Tribunal de Justiça, no REsp 1092206 / SP, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, pela Primeira Seção, e sob a relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, firmou o entendimento que para os serviços de composição gráfica, apenas incide o ISS, chancelando o disposto no verbete 156 desta Corte, como se depreende:

*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 mercadoria 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.

Mutatis mutandis, o mesmíssimo entendimento aplica-se para as hipóteses de conflito de competência envolvendo o ISS e o IPI, para os serviços de composição gráfica, como já se manifestou, da mesma forma, o Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA. IPI. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 156/STJ.

1. A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, está sujeita apenas ao ISS, não se submetendo ao ICMS ou ao IPI. Precedentes.

2. Aplicação analógica da Súmula n. 156/STJ.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1308633 / SP, SEGUNDA TURMA, Ministro CASTRO MEIRA, DJe 01/10/2013)

Assim, entende-se que as operações realizadas no caso em tela, estão fora do campo de incidência do IPI, isto é, são produtos não tributados.

A partir daí, outro campo de questionamentos se abre, qual seja, sobre a possibilidade de ressarcimento de créditos de IPI, no caso dos produtos não tributados.

Sobre essa questão, da mesma forma, a jurisprudência, seja do Judiciário, seja a administrativa, da mesma forma, é assente.

A aplicação do princípio da não-cumulatividade do IPI, pressupõe que o produto esteja no campo de incidência do IPI, não havendo o direito à manutenção dos créditos de IPI relativos às aquisições de insumos, pois referido princípio realiza-se nas situações em que há débitos na saída dos produtos.

Assim, determina a Súmula CARF nº 20: *Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.*

Interessante observar que em outros processos administrativos, em que figura como parte a Recorrente decidiu-se nesse sentido, como se verifica:

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

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA POR INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGENCIA. INEXISTÊNCIA.

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

IPI. NÃO INCIDÊNCIA. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PREPONDERÂNCIA DOS SERVIÇOS. LANÇAMENTO. DESCABIMENTO.

Nos casos em a atividade empresarial se constitui em uma obrigação de fazer, personalizada, para uso próprio do encomendante, o que prepondera é o serviço e não a indústria, e, como tal, está realizada a hipótese de incidência do ISS, que grava os serviços, e não há lugar para estar concomitantemente gravada pela incidência do IPI pelo fato de ter havido “transformação”, pois que esta, no caso, é da essência (atividade meio) do próprio serviço (atividade fim).

IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. OPERAÇÃO DE SAÍDA NÃO TRIBUTADA. VEDAÇÃO À MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS. ARTS. 11, DA LEI Nº 9.779/99, 190, § 1º E 193, INC. I, “A” DO RIPI/02 (ARTS. 171 E 174 DO RIPI/98) E IN/SRF nº 33/99.

Encontrando-se fora do campo de incidência do IPI a saída do produto adquirido pela Recorrente, não há como se cogitar a aplicação do princípio da não cumulatividade do IPI, cujo pressuposto é exatamente a efetiva incidência do tributo na saída do estabelecimento industrializador. Nesse sentido, a legislação em vigor expressamente veda a manutenção de créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, obrigando ainda ao estorno dos referidos créditos.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(Acórdão nº 3402002.024 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/06/2002

Ementa: CRÉDITO DE IPI. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

RESSARCIMENTO INDEVIDO. FATO GERADOR DO ISS.

As operações de prestação de serviço a encomendante, ainda que realizadas por industrial, por não estarem no campo de incidência do IPI, não qualificam a aquisição para conferir o direito ao crédito. Indevido, portanto, o crédito escritural e a apuração do saldo credor para percepção dos créditos acumulados de IPI, nos termos do art. 11 da Lei 9.779/99.

RECURSO VOLUNTÁRIO IMPROVIDO

(Acórdão nº 310100.713 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

Finalmente, em face do exposto, verifica-se que as demais questões ficam prejudicadas em virtude da prejudicial.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

Verifico, inicialmente, diante das provas trazidas aos autos, que o procedimento de diligência solicitado é desnecessário, encontrando-se o presente processo apto para julgamento.

Esclareço ainda que concordo em relação a negar provimento ao recurso voluntário; minha divergência em relação ao voto da eminente relatora restringe-se aos fundamentos que motivaram o indeferimento do pleito.

Trata-se o presente processo de pedido de ressarcimento de IPI cumulado com pedido de compensação, ao qual foi concedido apenas provimento parcial devido a não inclusão na base de cálculo do tributo de valores percebidos com a saída de produtos sujeitas à tributação.

A questão inicial, e o motivo da discordância, refere-se a definir se as saídas de produtos decorrente de prestação de serviços gráficos por encomenda estariam sujeitas ao IPI.

Sobre o tema já se posicionou a Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. 9303-002-265 – 3ª Turma, sessão de 9/5/13), em voto da lavra do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, o qual transcreve-se abaixo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/08/2014 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 26/08/2014 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 23/09/2014 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO
Impresso em 26/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

[...]

Como relatado, a questão a ser dirimida é única: cabe IPI sobre atividade que conste na lista de serviços anexa ao Decreto-lei 406/68 e na Lei Complementar 116/2003?

Entendo que sim.

É que, a meu ver, ditas listas – e isso fica claro ao menos depois da promulgação da Carta Política de 1988 – destinam-se exclusivamente a dirimir conflitos de competência entre os Estados e Municípios no que tange à incidência do ISS e do ICMS, dado que a Constituição expressamente impediu sua cumulação. Nada nela há, contudo, que impeça a cumulação de IPI com ISS, assim como não há para evitar que se tribute o IPI numa atividade já submetida ao ICMS.

Essa consideração inicial já é suficiente para afastar a pretensão da recorrente de que se aplique hoje a Súmula 143 do extinto Tribunal Federal de Recursos: embora ela, de fato, mencione o IPI, foi editada na vigência da Carta anterior. Nela, como aliás reconhecido pelos renomados doutrinadores citados pela i. relatora que me antecedeu, havia dúvidas quanto à possibilidade de cumulação do IPI com o ISS.

Realmente, faço coro com as abalizadas considerações expendidas pelas autoridades julgadoras de primeiro grau que peço vênia para transcrever:

O que se debate nos autos consiste em saber se existe alguma 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.

Tendo em conta que o debate versa sobre competência tributária, a investigação deve principiar pela Constituição Federal, pois os âmbitos de incidência dos tributos estão predefinidos na Carta pelos respectivos arquétipos constitucionais.

O art. 153 da CF/88 ao dizer que "...Compete à União instituir impostos sobre: ... IV produtos industrializados; "e que o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;" revela que o critério material da hipótese de incidência tributária é a execução de uma operação de industrialização. Esta é também o critério quantitativo da regra matriz de incidência, porquanto, ao estabelecer que o IPI "...será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;" o dispositivo constitucional nada mais fez do que dizer que a base de cálculo do imposto é o valor de cada operação da qual resulte num produto industrializado.

O art. 155 da CF/88, por seu turno, ao fixar a regra-matriz de incidência do ICMS estabelece que "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II 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 indicados. O imposto não incide sobre a mercadoria e nem sobre a circulação, incide sobre operações relativas à circulação, ou seja, negócios jurídicos de natureza mercantil que importem a transferência de domínio sobre a mercadoria. Estas operações relativas à circulação de mercadorias, consubstanciando negócios jurídicos de natureza mercantil, encerram duas obrigações de dar (entregar a mercadoria e pagar o preço).

Relativamente ao ISS, sua regra-matriz insculpida no art. 156 da CF/88 estabelece que "... Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III 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.

(...)

Conforme o termo de verificação, os clientes do autuado, ao encomendarem as etiquetas mediante o envio das especificações técnicas, estão em verdade encomendando uma prestação de serviço, consistente na execução personalizada de etiquetas impressas em suportes de plástico (art. 8º do DL nº 406/68).

Para que a encomenda possa ser executada, o autuado é obrigado a adquirir insumos no mercado interno e a transformá-los em um novo produto que, posteriormente, sairá do estabelecimento no momento da entrega ao cliente (arts. 4º, I e 32, II do RIPI/98).

Finalmente, ao consumir a prestação do serviço, mediante a tradição da coisa e do recebimento do preço, promove a circulação de uma mercadoria (art. 2º, I, da LC nº 87/96).

Inequívoco, portanto, que neste caso, a prestação de serviço (obrigação de fazer algo) 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.

A CF/69, quando tratava da competência dos Municípios para instituir impostos, excluía expressamente a competência municipal, diante de fatos sujeitos às competências da União e dos Estados, conforme se pode verificar em seu art. 25, verbis:

Art 25 Compete aos Municípios decretar impostos sobre: '

I— (omissis);

II serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Como na CF/88 esta exclusão de competência foi mantida apenas em relação ao ICMS (art. 156, III, da CF88), 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, á luz das respectivas regras-matrizes de incidência fixadas na constituição vigente.

Portanto, uma vez promulgada a Constituição vigente, tal cumulação só é expressamente impedida entre o ISS e o ICMS. Outra não é, a propósito, a razão para que a Súmula 156 do STJ, esta sim já editada na vigência da atual Carta Política, apenas faça referência ao ICMS, nenhuma menção havendo ao IPI.

Nesse primeiro ponto, pois, não divirjo das decisões proferidas nos autos: não há Súmula oriunda de tribunal superior que indique a impossibilidade de cumulação pretendida.

[...]

Adotando o conteúdo da decisão acima transcrita como fundamento deste voto, manifesto-me pela incidência do IPI em relação a saída de produtos industrializados decorrente de prestação de serviços gráficos por encomenda.

No tocante a segunda questão posta em julgamento, qual seja a falta de inclusão na base de cálculo do IPI de saídas tributadas, e que resultou no indeferimento dos créditos em litígio, resta definir a classificação fiscal adequada aos produtos *nota fiscal, blocos, pastas personalizadas e envelope*.

Neste ponto, novamente se mostra correta a decisão recorrida, da qual extrai-se o entendimento abaixo transcrito, ao qual se adota como fundamento do voto:

Classificação Fiscal

Segundo o Termo de Informação Fiscal, fls. 179 a 193 a maior parte dos produtos industrializados pela contribuinte estão sujeitos à alíquota zero do IPI, no entanto, observou a falta de destaque do imposto em diversas notas fiscais de saídas contendo classificação fiscal com alíquota positiva, alterada posteriormente pela impugnante, após intimação, para classificação fiscal com alíquota zero, sob alegação de que houve erro de classificação para os referidos produtos.

Os produtos tributados pela fiscalização foram classificados com base na Tabela de Incidência do IPI - TIPI/1996, aprovada pelo Dec. nº 2.092, de 1996, para os produtos saídos até 31/03/2001, e na TIPI/2001, aprovada pelo Dec. nº 3.777, de 2001, e por meio das Regras Gerais para Interpretação (RGI) e Regras Gerais Complementares (RGC) da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH, substituída pela

Nomenclatura Comum do Mercosul -NCM, com utilização subsidiária das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), em acordo com os artigos do RIPI/98 e Resolução CBN n° 75, de 23 de agosto de 1988.

Produto: nota fiscal

A contribuinte indicou nas notas fiscais do período, para este produto, o código 4820.1000, com alíquota de 15%, entretanto não destacava o valor do IPI no documento fiscal, alegou durante a fiscalização que houve erro na classificação, e reclassificou para o código 4820.4000 (Ex 01) - Formulários contínuos com dizeres impresso, com alíquota 0 (zero).

A posição 4820 contém diversos produtos de papelaria (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 processo e outros artigos escolares, de escritório ou de papelaria, incluídos os formulários em blocos tipo "minifold", 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), com exclusão dos artigos para correspondência da posição 4817 (envelopes, aerogramas, bilhetes-postais não ilustrados e cartões para correspondência, de papel ou cartão; caixas, sacos e semelhantes, de papel ou cartão, contem um sortido de artigos para correspondência) e dos artigos referidos na Nota 10 do capítulo 48 (folhas e cartões não reunidos, cortados em formato próprio, mesmo impressos, estampados ou perfurados).*

A codificação 4820.4000 compreende os formulários em blocos tipo "manifold", mesmo com folhas intercaladas de papel-carbono (papel químico), sendo que no Ex 01 compreende os formulários contínuos, com dizeres impressos.*

Pelo exame da amostra anexada ao processo n° 19647.0018895/2007-15, auto de infração que trata da mesma matéria, e pelas informações reunidas nos autos, podemos constatar que não se aplica ao formulário em questão a classificação feita pela contribuinte, pois o mesmo não apresenta as características próprias dos formulários em blocos tipo "manifold" (são formulários constituídos por vários jogos e impressos de escritório fixados sobre papel autocopiante ou contendo folhas de papel-carbono — papel químico, conforme descrição da NESH) ou dos formulários contínuos, condições determinantes para a classificação do produto na referida codificação.

Quanto ao produto em referência, trata-se de formulários em papel, com campos impressos de caráter acessório e campos destinados a serem complementados à mão ou à máquina, que não são fabricados em papel autocopiante ou contendo folhas de papel-carbono.

Portanto, correta a classificação feita pela fiscalização que reclassificou o produto para o código 4820.9000 - outros..., sem desdobramentos regionais, com alíquota de 15%, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado/RGI/SH e Tabelas de Incidência do IPI - TIPI, aprovada pelos Decreto nº 2.092, de 1996, e Decreto 3.777, de 2001.

Produto: Blocos

O estabelecimento emitia notas fiscais de saída do referido produto sem codificação fiscal, conforme planilha elaborada pela fiscalização, "Planilha Demonstrativa de Apuração do IPI", fls. 196 a 219. Em sua defesa a contribuinte diz que os "blocos" estão enquadrados na codificação 4820.4000.

Pelas informações contidas nos autos, podemos constatar que não se aplica aos produtos em questão a classificação feita pela contribuinte, tendo em vista que os blocos não apresentam as características próprias dos formulários em blocos tipo "manifold" ou formulários contínuos, condições determinantes para a classificação do produto na referida codificação.

Observa-se dos autos que se trata de formulários em papel com campos destinados a serem preenchidos à mão ou à máquina, que não são fabricados em papel autocopiantes ou contendo folhas de papel-carbono, conforme descrição constante da planilha elaborada pela fiscalização, fls. 196 a 219, (bloco para anotações 20x1 via III Workshop, blocos pedidos de venda regional NE 50x2, blocos de receituário, blocos 40x1 via 3o encontro de agentes, blocos relatórios de despesas, blocos slip contabilidade 02.01.035, blocos aut. p/abastecimento 07.03.095-1, blocos 50x1 vias comanda restaurante, blocos de bilhetes campina da sorte, etc).

Portanto, correta a classificação feita pela fiscalização que reclassificou o produto para o código 4820.1000 - blocos de nota, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes, com alíquota de 15%, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado/ RGI/SH e Tabelas de Incidência do IPI - TIPI, aprovada pelos Decreto nº 2.092, de 1996, e Decreto 3.777, de 2001.

Produto: pastas personalizadas

A contribuinte indicou nas notas fiscais do período, para este produto, o código 4820.1000, com alíquota de 15%, entretanto não destacava o valor do IPI no documento fiscal, alegou durante a fiscalização que houve erro na classificação, e reclassificou o produto para o código 4920.1000, com alíquota 0 (zero).

Posteriormente, afirma, na impugnação, que se trata de blocos de papel para cartas com dizeres impressos, e que esta subposição deixou de existir.

Verifica-se, pelo exame da amostra anexada ao processo nº 19647.0018895/2007-15 e pelas informações constantes dos autos, que se trata de pasta personalizada, com impressão de caráter acessório, próprios para uso em escritório.

Portanto, correta a classificação feita pela fiscalização que reclassificou o produto para o código 4820.9000 - outros..., sem desdobramentos regionais, com alíquota de 15%, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado/RGI/SH e Tabelas de Incidência do IPI - TIPI, aprovada pelos Decreto nº 2.092, de 1996, e Decreto 3.777, de 2001.

Produto: envelope

A contribuinte indicou nas notas fiscais do período, para este produto, o código 4817.1010, com alíquota de 5%, entretanto não destacava o valor do IPI no documento fiscal, alegou durante a fiscalização que houve erro na classificação, e reclassificou para o código 4817.1000 - Formulários contínuos com dizeres impresso, com alíquota 0 (zero).

A posição 4817 abrange os artefatos de papel ou cartão para correspondência (envelopes, aerogramas, bilhetes, e t c .) e na subposição 4817.1000 - envelopes, Ex 01 – com dizeres impressos.

Cabe salientar que não existe divergência quanto a posição e subposição de Io nível, apenas em relação a alíquota, cujo "ex 01" tarifário prevê alíquota 0 (zero).

Portanto, correta a classificação feita pela fiscalização que classificou o produto que não tinha os "dizeres impressos", conforme Termo de Informação Fiscal, fl. 233, com o código 4817.1000 - envelopes, com alíquota de 15%, sem desdobramentos regionais, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1 - RGI /SH e Tabelas de Incidência do IPI - TIPI, aprovada pelos Decretos nº 2.092, de 1996, e nº 3.777, de 2001.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto – Redator designado