



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

**Processo nº** 10480.009331/2002-83  
**Recurso nº** 517.342 Voluntário  
**Acórdão nº** **3101-00.712 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 03 de maio de 2011  
**Matéria** CRÉDITO ACUMULADO IPI - LEI 9.779/99  
**Recorrente** INTERNACIONAL GRÁFICA EDITORA LTDA  
**Recorrida** DRJ-SALVADOR BA

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

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**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

Luiz Roberto Domingo  
Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro, Corinto Oliveira Machado, Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres.

## Relatório

Adoto o relatório de fls.268/270 por satisfatoriamente descrever os fatos que embasam a autuação:

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 01/10/2001 a 31/12/2001, no valor de R\$ 142.375,26, conforme pedido da fl. 01, cumulado com pedido de compensação, da fls. 93,95,100 e 106. No Termo de Informação Fiscal, fls. 160 a 176, 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); (iii) informa que excluiu os créditos oriundos dos insumos aplicados na industrialização de produtos amparados pela imunidade, no valor de R\$19.107,63, com base nas planilhas apresentadas pela contribuinte, fls. 50 a 52, e, ao final, propõe: o reconhecimento parcial do direito creditório pleiteado pela contribuinte no valor de R\$ 87.597,62; e homologação das compensações declaradas pela interessada, fls. 93, 95, 100 e 106, 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\$ 87.597,62, 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. 178, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de folhas 178 a 194, alegando, em síntese: i) 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; ii) 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"; iii) 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"; iv) 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; v) 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; **vi) 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 consequentemente subtraídos do crédito requerido), frutos da prestação de serviço gráfico, submetido exclusivamente ao Imposto Sobre Serviço (ISS);** vii) 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; viii) 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; xix) 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. *[grifamos e destacamos]*

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela DRJ-Salvador/BA, conforme a seguinte ementa (fls. 267):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001*

*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 nº 2.092, de 1996, nº 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*

Intimada dessa decisão em 08/04/2008 (fls. 280), a Recorrente manejou Recurso Voluntário em 25/04/2008 (fls. 282/298), repisando os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade, apenas acrescentando que a decisão de primeira instância deve ser anulada por desrespeitar o princípio da ampla defesa ao denegar o pedido de realização de diligência para determinar as características das mercadorias produzidas a fim de que se obtenha sua correta classificação fiscal, segundo a TIPI.

É o relatório

## Voto

Conselheiro LUIZ ROBERTO DOMINGO, Relator

Assinado digitalmente em 03/05/2011 por LUIZ ROBERTO DOMINGO, Relator, em nome de LUIZ ROBERTO DOMINGO TORRES

Autenticado digitalmente em 03/05/2011 por LUIZ ROBERTO DOMINGO

Emitido em 19/05/2011 pelo Ministério da Fazenda

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade.

O ponto fulcral da lide cinge-se ao direito de a Recorrente creditar-se do IPI relativo às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem relativos a serviços gráficos, por encomenda de produtos rótulos, imagens adesivas, notas fiscais, pastas personalizadas, envelopes com impressos.

É de notar-se que a industrialização de produtos para uso direto do encomendante não se qualificam como campo de incidência do IPI, mas sim do ISS.

Esta autorizado a creditar-se do IPI relativa a tais aquisições o sujeito passivo desse imposto nas operações de industrialização que estejam no campo de incidência do IPI. Em verdade o que qualifica o direito ao crédito é a saída submetida à incidência.

Ressalte-se que o saldo credor de IPI passível de ressarcimento decorre da aplicação da norma de não-cumulatividade cujo direito a crédito advém da venda de produtos industrializados sob a incidência do IPI.

A materialidade da norma da não-cumulatividade, assim como é em todas as normas, é composta por um verbo e um complemento. Do enunciado normativo constitucional podemos buscar os conteúdos de significação para construção desse conceito. Vejamos: “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

De antemão percebe-se que a norma da não-cumulatividade é implicada pela norma de incidência, ou seja, somente é admissível falar em não-cumulatividade se e quando a operação (identificada como “em cada operação”) estiver ontologicamente sob o campo constitucional de incidência do IPI.

Para exercer suas atividades é inegável que a industrial necessita realizar aquisições de matérias-primas, insumos e outros materiais, aos quais denominaremos genericamente de insumos. A aquisição de bens, realizada por qualquer pessoa, não gera a automática incidência da norma da não-cumulatividade. É necessário que essa pessoa esteja qualificada como industrial e não somente industrial na acepção daquele realize o ato de indústria (que “submete um produto a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo” – art. 46, parágrafo único, do CTN), mas, também, aquele que a legislação fictamente o equipare. Aquele sujeito que está habilitado a ser considerado contribuinte do IPI.

Essa “operação” é a objetivada pela Constituição. Não se prestará relevante, o fato de a “operação” ser objeto da incidência de outra norma (que modifique ou desfigure a incidência da norma tributária do IPI). Relevante, sim, a inclusão do fato jurídico (operação) no âmbito do alcance da competência tributária do IPI.

Outro conteúdo de significação possível de ser retirado do enunciado constitucional é que a não-cumulatividade é uma norma que se volta para um momento anterior à incidência da norma tributária e que se conecta às “operações anteriores” pela aquisição de bens e insumos necessários ao desempenho da atividade industrialização. As operações anteriores do enunciado em apreço, passam a ser representados para a “operação” pelos insumos que são adquiridos pelo sujeito focalizado pela tributação do IPI.

Frise-se que a interpretação da norma constitucional refere-se às operações imediatamente anteriores que fazem nascer o dever de aplicar a não-cumulatividade. Dá-se um tratamento genérico a possibilitar a dosagem segundo as variantes factuais e fiscais que se inserem no momento de cada fase da cadeia produtiva.

Quadra à norma (da não-cumulatividade) contrapor às operações jurídicas que promovam a saída de produtos industrializados do estabelecimento industrial, transferindo-

lhes a propriedade, os impostos cobrados nas operações anteriores, ou seja, as entradas de bens e insumos que foram necessários para as referidas saídas.

Ao apreciarmos a materialidade da norma da não-cumulatividade, já damos cabo, do critério subjetivo de sua hipótese de incidência, em especial o Sujeito Ativo que será, sempre, o Sujeito Passivo da norma de incidência do IPI, e vice-versa, invertendo-se os pólos para possibilitar a compensação.

Desta forma, as operações de prestação de serviço ao encomendante, ainda que realizadas por industrial, não estando no campo de incidência do IPI não qualificam a aquisição para conferir o direito ao crédito.

Não havendo direito ao crédito, não há que falar-se em ressarcimento.

Diante do exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário

Sala das Sessões, em 03 de maio de 2011

**LUIZ ROBERTO DOMINGO**