



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

Processo nº	10480.721239/2012-67
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3201-003.009 – 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	28 de junho de 2017
Matéria	IPI
Recorrente	BRASCOLOR GRÁFICA E EDITORA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2008

ATIVIDADE GRÁFICA EM ENVELOPES, PASTAS, BLOCOS, CALENDÁRIOS E SACOLAS. NÃO INDUSTRIALIZAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA SOMENTE DO ISS. PREVISÃO ESPECÍFICA E EXPRESSA.

A atividade gráfica personalizada e por encomenda em envelopes, pastas, blocos, calendários e sacolas, caracteriza prestação de serviço e não beneficiamento e industrialização.

Apesar de não se enquadrar nas hipóteses de exclusão de incidência do IPI previstas no Art. 5.^º, IV e V e 7.^º, II, a e b, do RIPI/02, a incidência do ISS tem previsão expressa e taxativa no item 13.05 e Art. 1.^º, §2.^º da Lei Complementar 116/03, assim como o Decreto Lei 2471/88, Art. 9.^º, determinou o cancelamento dos processos administrativos de cobrança de IPI sobre produtos personalizados, resultantes de serviços de composição e impressão gráfica.

Assim, além da incidência do ISS observar o princípio da legalidade estrita, ter previsão expressa e mais específica, está em consonância com a previsão do Art. 146, I, da CF/88, que determina que cabe à Lei Complementar regular os conflitos de competência no poder de tributar. Logo, se a Lei Complementar define de forma expressa e específica a incidência do ISS nas exatas atividades gráficas exercidas pelo contribuinte, a incidência do IPI deve ser afastada, em respeito ao princípio da Segurança Jurídica, para evitar conflito de competência no poder de tributar entre a União e o Município.

CAIXAS. PREVISÃO EXPRESSA DE NÃO INCIDÊNCIA DO ISS. INCIDÊNCIA DO IPI.

Em conformidade com o previsto no ítem 13.05 da Lei Complementar de n.^º 116/03, não incide ISS sobre as "caixas" que contenham impressões gráficas, seja por encomenda ou não, destinadas a posterior operação de

comercialização ou industrialização, ainda que incorporadas, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação.

Não sendo hipótese de exclusão de incidência do IPI prevista no Art. 5.º, IV e V e 7.º, II, a e b, do RIPI/02 e não sendo hipótese de incidência do ISS, a incidência do IPI não pode ser afastada no âmbito deste Conselho administrativo.

CRÉDITO. PRODUTO NÃO TRIBUTADO. IMPOSSIBILIDADE.

Impõe-se a glosa dos créditos relativos às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização, quando a empresa não possui contabilidade de custos que permita a segregação dos insumos empregados, indistintamente em produtos não tributados "NT", conforme Súmula 20 do CARF e IN SRF 33/99.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CAIXAS. INCIDÊNCIA DO IPI.

Diante da correta reclassificação das "caixas" por parte da fiscalização, cabe a exigência das diferenças de alíquotas sobre as saídas das "caixas" personalizadas, hipótese de incidência do IPI.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.

Na ausência de prova nos autos que permita confirmar a legitimidade e a liquidez do crédito, este deve ser glosado, cabendo a exigência dos valores apurados de IPI não lançados e não recolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência do IPI para os produtos considerados tributados pelo ISS. Vencido o Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, que negava provimento ao recurso. Ficou de apresentar declaração de voto o Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

(assinatura digital)

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto.

(assinatura digital)

PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Orlando Rutigliani Berri, Marcelo Giovani Vieira, Renato Vieira de Avila.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 204 em face da decisão de primeira instância da DRJ/BA de fls. 180 que manteve o lançamento de IPI, diante de indícios de produto saído com Nota Fiscal sem o devido lançamento do IPI, inobservância de classificação fiscal e crédito básico indevido. A autoridade lavrou o Auto de Infração de IPI às fls. 03.

Como é de costume desta Turma de julgamento a transcrição do relatório do Acórdão de primeira instância, segue para apreciação conforme fls. 180 apontadas acima:

“Trata-se de Auto de Infração e Demonstrativos (fls. 03/12), lavrado contra o contribuinte acima identificado, que pretende a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI no valor de R\$23.180,21, acrescido de juros de mora e da multa de ofício, pertinente ao período compreendido entre 01/07/2007 a 30/09/2008, em razão de ter sido constatada a falta de lançamento do IPI, por inobservância de classificação fiscal e alíquota específica do IPI, e glosa de créditos apropriados indevidamente.

O enquadramento legal dada a falta de lançamento do IPI na saída de produtos tributados quanto ao período de 01/07/2007 a 30/09/2008, quanto aos créditos indevidos e a falta de estorno de crédito no período de 31/07/2007 a 30/09/2008 e a não comprovação da origem dos créditos apropriados está discriminado às fls. 05/08.

Trata-se também da multa regulamentar sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito no valor de R\$25.208,62, conforme demonstrativo de apuração do IPI e reconstituição da escrita fiscal (fls.13 e 14 e 17/19). O enquadramento legal se encontra discriminado à fl.14.

Segundo o autuante, verificou-se que o contribuinte protocolou diversos pedidos de ressarcimento e declarações de compensação, todos baseados em saldo credores decorrentes de créditos do IPI relativos a matérias-prima, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos não tributados e tributados, à alíquota zero.

O auditor fiscal que realizou diligência informou no Termo de Informação Fiscal de fls. 23/29 que a empresa solicitou ressarcimento de créditos em relação aos insumos tributados adquiridos para utilização em produtos que industrializa, desde o período relativo ao 3º trimestre-calendário até o 3º trimestre-calendário de 2008.

Após conferência dos livros e escrituração fiscais e contábeis descreve a auditoria que a empresa industrializa produtos não tributados e tributados à alíquota zero, mas não os segregava, tendo se creditado indistintamente de todos os insumos adquiridos pra industrialização dos seus produtos, inclusive, por conseguinte, em atendimento o art.3º da IN SRF nº 33, de 1999, procedeu ao estorno dos créditos do período em questão com base nas saídas das mercadorias do trimestre anterior.

Consta ainda no relatório fiscal que, após intimação para apresentação das notas fiscais de entrada com crédito do IPI informado no PER/DCOMP a empresa informou que não foram encontradas as notas fiscais solicitadas, tendo sido efetuado o estorno do crédito relativo a estas notas.

Além disso, efetuou lançamento de débitos de IPI em razão divergências na classificação e alíquotas aplicadas pelo contribuinte, com base nas Notas Explicativas da posição. Segundo a nota da posição classificada, resta o entendimento de que o produto continua a ser o mesmo, ainda que apresentem dizeres impressos, desde que estes não sejam suficientes para dar um caráter essencial ao produtos e sim um caráter acessório relativamente à utilização do produto. Assim, classificou os seguintes produtos: blocos com folhas impressos, classificado para a posição 4820.10.00, alíquota 15%; pastas impressas, código 4820.90.00, alíquota 15%; envelopes impressos, classificação fiscal 4817.10.00, alíquota 5%; calendários, posição 4910.00.00, alíquota 10%; caixas, código 4819.10.00, alíquota 15% e sacolas, classificação fiscal 4819.40.00, alíquota 15%.

Cientificado do lançamento em 30/01/2012, fl.04, o interessado apresentou a impugnação de fls.124/134, alegando em síntese que:

- industrializa produtos gráficos personalizados e sob encomenda, é contribuinte do Imposto sobre Serviços - ISS, nos termos do item 13.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº116, de 31/07/2003;
- adquire insumos (matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem), tributados pelo IPI (lonas, adesivos, papel, chapa, tinta, etc), na sua maioria classificados nos Capítulos 39 e 43 da TIPI, e os utiliza na produção dos seus impressos personalizados, classificados no Capítulo 49 da TIPI, de diversos produtos gráficos, todos tributados pelo IPI sob à alíquota "zero" ou imunes;
- nas disposições contidas no item 2 das Notas Explicativas, que transcreve, faz jus ao crédito em total consonância com o art. 11, da Lei nº 9.779, de 19.01.1999 e na IN/SRF n.º 33/99;
- protocolou perante a Secretaria da Receita Federal - SRF, o Pedido de Ressarcimento dos saldos credores acumulados trimestralmente do IPI, sem considerar qualquer débito do IPI, o que fez com que fosse requerido ressarcimento da integralidade dos seus créditos escriturais relativos aos 3º Trimestre/2007 ao 3º Trimestre/2008;
- o auditor fiscal da Receita Federal ao apurar os créditos passíveis de ressarcimento considerou que seus produtos eram tributados: PASTAS DE PAPEL PERSONALIZADOS E FEITAS SOB ENCOMENDA dá ensejo à tributação do IPI mediante a aplicação do percentual de 15% (quinze por cento), por enquadrar o produto no NCM 4820.90.00; ENVELOPES DE PAPEL PERSONALIZADOS E FEITOS SOB ENCOMENDA dão ensejo à tributação do IPI mediante a aplicação do percentual de 5% (cinco por cento), por enquadrar o produto no NCM 4817.10.00; BLOCOS COM FOLHAS IMPRESSAS

PERSONALIZADAS E FEITAS SOB ENCOMENDA dão ensejo à tributação do IPI mediante a aplicação do percentual de 15% (quinze por cento), por enquadrar o produto no NCM 4820.90.00; CAIXAS DE PAPEL E PERSONALIZADAS dão ensejo à tributação do IPI mediante a aplicação do percentual de 15% (quinze por cento), por enquadrar o produto no NCM 4819.10.00; as SACOLAS DE PAPEL E PERSONALIZADAS, dão ensejo à tributação do IPI mediante a aplicação do percentual de 15% (quinze por cento), por enquadrar o produto no NCM 4819.40.00; CALENDÁRIOS PERSONALIZADOS E FEITOS SOB ENCOMENDA, dão ensejo à tributação do IPI diante a aplicação do percentual de 10% (dez por cento), por enquadrar o produto no NCM 4910.00.00;

- o Auditor Fiscal terminou por recompor a escrita fiscal, donde decorreu no deferimento parcial dos créditos do IPI, sob o fundamento de que a atividade de IMPRESSÃO GRÁFICA PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA, passível de tributação pelo IPI;
- analisando o relatório da auditora fiscal verifica-se que esta concluiu que não há direito ao creditamento do IPI calculado sobre os insumos destinados à fabricação de livros, jornais e revistas; deveria haver o estorno proporcional, previsto no art. 3º da IN/SRF n.º 33/99;
- a empresa apropriou seus créditos partindo do entendimento da própria Receita Federal, através do art. 4º da IN/SRF n.º 33/99, e também diversas Soluções de Consulta, que transcreve, ao admitir o crédito decorrente das aquisições de insumos (MP, PI e ME) tributados pelo IPI utilizados na fabricação de produtos IMUNES, assim sendo faz jus ao crédito;
- a auditoria desconsiderou algumas notas fiscais cujos créditos foram apropriados pela recorrente. Mas, isto aconteceu por um breve espaço de tempo. Algumas notas foram localizadas e pelo Princípio da Verdade Material devem ser observadas, doc.05;
- outras notas fiscais não foram localizadas e por isso protesta pela realização de diligência no sentido de intimar os seus fornecedores a apresentar os documentos relacionados no anexo, doc.06, onde consta número da nota fiscal, período, emitente, CFOP, NCM dos produtos, valor das notas fiscais e o IPI destacado;
- os serviços gráficos só devem sofrer incidência do ISS e não do IPI. O IPI só é devido quando ocorrer o fato de um produto, sendo industrializado, sair do estabelecimento produtor, em razão de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade, consubstanciado numa obrigação de "dar";
- o ISS só é devido quando ocorrer uma prestação de serviço, compreendendo um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de "fazer", de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado;

- é necessário estabelecer o critério jurídico para distinguir o campo de incidência do IPI e do ISS. O IPI não se distingue do ISS pela qualificação, dificuldade, grandeza ou espécie de esforço humano, mas fundamentalmente pela prática de negócios jurídicos, implicando obrigação de "dar" um bem. Sem a concretização de tal negócio jurídico que implique no nascimento de uma relação jurídica consubstanciada numa obrigação de "dar", não há o que se falar em exigibilidade do IPI;
- dúvidas não podem restar de que (a) os negócios jurídicos envolvendo os produtos industrializados, sujeitos à tributação do IPI, e (b) a prestação de serviços, sujeitos à tributação do ISS, são juridicamente inconfundíveis, configurando cada qual, um tipo distinto de obrigação, qual seja, o primeiro (a) obrigação de "dar" e o segundo (b) obrigação de "fazer";
- a Recorrente produziu diversos produtos gráficos PERSONALIZADOS E SOB ENCOMENDA para os seus clientes, sujeitos ao ISS, o que faz com que a alíquota do IPI seja reduzida a 0%;
- apesar de parecer, à primeira vista, uma aquisição de produtos industrializados, a atividade de composição gráfica é impulsionada por uma obrigação de fazer, o que, para fins tributários, enseja a tributação do Imposto sobre Serviços de competência municipal, e não do Imposto sobre Produtos Industrializados de competência federal, conforme bem indica o item 774 da lista de serviços anexa a Lei Complementar nº 56/87, reproduzido no item 13.055 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Assim, também se posiciona a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal como se vê no RE nº 106.069/SP in RTJ 115/1419;
- assim também se pronunciava o Tribunal Federal de Recursos, taxativo quanto à incidência do ISS nas atividades das empresas gráficas, conforme se pode observar na Súmula nº 143, bem como Superior Tribunal de Justiça - STJ, tendo o STJ assentado a Súmula de nº 156, in DJU 1 de 29.03.96, p. 9.546;
- presente caso já foi levado à apreciação do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que assim decidiu "IPI - INCIDÊNCIA - Serviço de Composição Gráfica. Estando a operação incluída na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nr. 406/68, sobre ela ocorre a incidência, apenas, do ISS, com exclusão, pois, da do IPI. Recurso provido.";
- assim, dúvidas não restam de que a aquisição, por parte da Recorrente, de os produtos frutos da composição gráfica PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA, enquadra-se como prestação de serviços, devendo, então, sofrer a incidência tão-somente do ISS, o que faz com que a alíquota do IPI seja reduzida a 0%;
- os produtos que fornece aos seus clientes não devem ser onerados pelo IPI, mas sim pelo ISS. Conforme consta nos Autos, o Ilustre Auditor Fiscal classificou as atividades de IMPRESSÃO PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA DE PASTAS DE PAPEL, ENVELOPES, BLOCOS, CAIXAS,

SACOLAS e CALENDÁRIOS, como sendo produtos tributados pelo IPI;

- mas, conforme amplamente demonstrado, a atividade da Recorrente é a INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS GRÁFICOS PERSONALIZADOS também chamados de COMPOSIÇÃO GRÁFICA. Diante disso, adquire os seus insumos, dentre os quais se destacam o papel e os adesivos lisos, isto é, sem qualquer impressão, para poder fazer a impressão sobre esses insumos e fornecer aos seus clientes;
- a atividade da recorrente é a IMPRESSÃO sobre papéis, o que daria ensejo no Capítulo 49 da TIPI, especialmente nas disposições contidas no item 2 das Notas Explicativas que assim prescreve: "2.- Na acepção do Capítulo 49, o termo impresso significa também reproduzido mediante duplicador, obtido por processo comandado por uma máquina automática para processamento de dados, por estampagem, fotografia, fotocópia, termocópia ou datilografia.;"
- os produtos feitos pela Recorrente não são utilizadas como insumo em um processo produtivo e, nem tampouco, são utilizadas para revenda, como se mercadorias fossem. Os impressos personalizados, como os calendários feitos pela Recorrente aos seus clientes, servem para fazer propaganda destes últimos e são, via de regra, distribuídas gratuitamente aos seus clientes;
- o mesmo acontece com os blocos de papel, pastas e envelopes.
- diferentemente seria se esses produtos: não fossem feitos sob encomenda e personalizados, o que fatalmente constituiria mercadorias para revenda; fossem lisas, ou seja, sem impressão que identificasse o seu cliente, posto que aí sim poderiam ser vendidas a qualquer consumidor, e ainda, poderiam ser revendidas para qualquer usuário. Neste caso, ter-se-ia um calendário, pasta, bloco de papel como sendo uma MERCADORIA. Este entendimento foi adotado pelo Supremo Tribunal Federal - STF, conforme se depreende da leitura do Informativo/STF n.º 614, de 2001;
- requer diligência para que fique demonstrado que os insumos que adquire são tributados e são utilizados para elaborar sua atividade, que consiste na prestação de serviços; como se dá a saída dos produtos na venda e se os adquirentes os revende;
- superada preliminar, requer provimento da presente impugnação, para que seja realizada uma nova apuração dos saldos devedores de IPI, considerando que os produtos elaborados pela interessada estão sujeitos a tributação da alíquota 0%, por se tratar de atividade industrial de impressão gráfica e não da produção de papéis, adesivos, etc, como determinado pela auditor fiscal da RFB, o que faz com que o auto de infração questionado seja anulado e o respectivo processo administrativo arquivado.

Tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº453, de 11 de abril de 2013, e no art.2º da Portaria RFB nº1.006, de 24 de julho de 2013, e conforme definição da Coordenação Geral de Contencioso Administrativo e Judicial da RFB, o processo foi encaminhado para esta DRJ/Salvador para julgamento, conforme despacho de fl.179.”

Este Acórdão de primeira instância da DRJ/BA de fls. 180 foi publicado com a seguinte Ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2008

ATIVIDADE GRÁFICA. INDUSTRIALIZAÇÃO.
INCIDÊNCIA.

A atividade gráfica caracteriza-se como industrialização, salvo se realizada por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que preponderante o trabalho profissional.

Configurada a operação como industrial, estará sujeita à incidência do IPI quando da saída do produto do estabelecimento.

DIREITO AO CRÉDITO. PRODUTO NÃO TRIBUTADO.

Impõe-se a glosa dos créditos relativos às aquisições de matérias-prima, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização, quando a empresa não possui contabilidade de custos que permita a segregação dos insumos empregados, indistintamente em produtos tributados e não tributados “NT”.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.

Na ausência de prova nos autos que permita confirmar a legitimidade e a liquidez do crédito, este deve ser glosado, cabendo a exigência dos valores apurados de IPI não lançados e não recolhidos.”

Os autos foram distribuídos para este Conselheiro e pautados para julgamento nos moldes do regimento interno.

Relatório proferido.

Voto

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e

atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

CRÉDITO INDEVIDO – BÁSICO.

Verificou-se que após intimação para apresentação das notas fiscais de entrada com crédito do IPI informado no PER/DCOMP a empresa informou que não foram encontradas as notas fiscais solicitadas, tendo sido efetuado o estorno do crédito relativo a estas notas. Em sede de impugnação, o contribuinte apresentou tais Notas Fiscais, mas como constatou a DRJ/BA, tais Notas Fiscais estão ilegíveis, o que poder ser confirmado com a visualização das fls 157 e seguintes.

Logo, ainda que trata-se de crédito básico de IPI, não há como reconhecer tais créditos porque não são líquidos e certos e não estão comprovados.

Merece ser mantido o lançamento neste tópico.

CRÉDITO INDEVIDO – FALTA DE ESTORNO – PRODUTOS NT E ALÍQUOTA ZERO.

Foi constatado que o contribuinte protocolou diversos pedidos de ressarcimento e declarações de compensação sobre saldo credores decorrentes de créditos do IPI relativos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos não tributados e tributados, à alíquota zero.

Após conferência dos livros e escrituração fiscal e contábil, descreveu a fiscalização que a empresa industrializa produtos **não tributados e tributados à alíquota zero, mas não os segregava**, tendo se creditado indistintamente de todos os insumos adquiridos pra industrialização dos seus produtos. Em observação ao disposto no art.3º da IN SRF nº 33/99, procedeu ao estorno dos créditos do período em questão com base nas saídas das mercadorias do trimestre anterior.

É certo ao julgamento administrativo de segunda instância, conforme Súmula 20 deste Conselho, que não há direito a crédito de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT e, não há qualquer prova ou sequer alegação do contribuinte que permita concluir que este não se creditou nestas situações, oportunidade em que o contribuinte deveria ter estornado os créditos (vide §3.º, Art. 2.º da mencionada IN).

Portanto, não merece provimento o presente tópico do Recurso Voluntário, de forma que seria correto o creditamento sobre produtos com alíquota zero (Súmula 16 do

CARF) se este fosse o caso, mas não é. Logo, incorreto o creditamento sobre os produtos NT e por isto esta cobrança deve ser mantida.

INOBSERVÂNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Foram lançados débitos de IPI em razão de divergências na classificação e alíquotas aplicadas pelo contribuinte, com base nas Notas Explicativas da posição.

A fiscalização reclassificou os seguintes produtos: blocos com folhas impressos, classificado para a posição 4820.10.00, alíquota 15%; pastas impressas, código 4820.90.00, alíquota 15%; envelopes impressos, classificação fiscal 4817.10.00, alíquota 5%; calendários, posição 4910.00.00, alíquota 10%; caixas, código 4819.10.00, alíquota 15% e sacolas, classificação fiscal 4819.40.00, alíquota 15% e cobrou a diferença do IPI não recolhido.

Verifica-se no capítulo do Recurso Voluntário que trata da “natureza jurídica do estabelecimento da recorrente – da maioria dos produtos industrializados pela recorrente”, que o contribuinte alega que atua no ramo de serviços de impressões em produtos gráficos personalizados, que são feitos sob encomenda e que seus produtos são imunes (conforme CF).

Em seguida o contribuinte alegou pela impossibilidade de incidência do IPI sobre os impressos gráficos feitos personalizadamente e sob encomenda (fato incontroverso nos autos), uma vez que os produtos estão sujeitos ao ISS.

Finaliza seu recurso alegando que a classificação correta de seus produtos é “outros impresso gráficos”, posição 49.11 da TIPI, mas especificamente nas NCMs 49.11.10, 49.11.10.90 e 49.11.99.00, todos tributados pela alíquota 0% ou imunes (livros, jornais e revistas). Segue texto da posição:

“49.11 Outros impressos, incluindo as estampas, gravuras e fotografias.”

Em oposição, a fiscalização reclassificou os produtos de forma discriminada e individualizada, conforme segue:

Envelope impresso:

“48.17 Envelopes, aerogramas, bilhetes-postais não ilustrados e cartões para correspondência, de papel ou cartão; caixas, sacos e semelhantes, de papel ou cartão, que contenham um sortido de artigos para correspondência.”

Pastas impressas:

“48.20 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, incluindo os formulários em blocos tipo manifold, mesmo com folhas intercaladas de papel-carbono, de papel ou cartão; álbuns para amostras ou para coleções e capas para livros, de papel ou cartão.

4820.90.00 – Outros.”

Bloco com folhas impressos:

“4820.10.00 - Livros de registro e de contabilidade, blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes.”

Calendários:

“4910.00.00 Calendários de qualquer espécie, impressos, incluindo os blocos-calendários para desfolhar.”

Caixas e sacolas:

“48.19 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.

4819.10.00 - Caixas de papel ou cartão, ondulados

4819.40.00 - Outros sacos; bolsas e cartuchos”

Verifica-se, pela simples comparação entre os textos das posições, que todas as mercadorias foram reclassificadas corretamente, portanto, merece prosperar a reclassificação realizada pela fiscalização.

Porém, para que a re-classificação permita a cobrança das diferenças de IPI, é preciso analisar se a própria incidência do IPI é possível ou não neste caso em concreto.

De pronto, é possível constatar que nenhum dos produtos reclassificados são livros, jornais ou periódicos, nos moldes do Art. 150, VI, d, da CF. Tais produtos não são imunes nem em sentido lato, conforme bem tratou com doutrinador Heleno Torres sobre o tema.¹

Sobre a alegação de que a incidência do ISS “remove” a incidência do IPI, assim como sobre a possibilidade de diligência na produção do contribuinte para verificar a sua real atividade (restrita à impressão), é importante considerar que as informações constantes nos autos são suficientes para verificar a possibilidade ou não da incidência do IPI.

A partir desta premissa, é possível concluir que a diligência não é necessária, uma vez que, mesmo que no Contrato Social do contribuinte conste que suas atividades são mesmo restritas à impressão (fls. 222 e 230), não há qualquer dúvida ou contestação de que os produtos em questão foram comercializados e, portanto, cobrados dos consumidores os valores dos produtos somados ao valor da impressão, o que configuraria o beneficiamento de produto conforme Art. 46 do CTN.

Somado a isto, a situação não se enquadra nas hipóteses de exclusão de incidência do IPI, conforme Art. 5.º, IV e V e 7.º, II, a e b, do RIPI/02, porque não se trata de atividade preponderante do trabalho profissional (acima de 60% da industrialização do produto).

¹ <http://www.conjur.com.br/2012-ago-15/consultor-tributario-tributacao-servicos-impressao-embalagens>

Logo, não sendo situação de exclusão de incidência de IPI e ocorrido o beneficiamento, o IPI poderia incidir sobre o beneficiamento dos produtos em questão. **Ao menos, esta foi a lógica do lançamento.**

Contudo, **a atividade gráfica personalizada e por encomenda (fato incontroverso nos autos)** em envelopes, pastas, blocos, calendários e sacolas, caracteriza prestação de serviço e não beneficiamento e industrialização.

Porque, apesar de não se enquadrar nas hipóteses de exclusão de incidência do IPI previstas no Art. 5.º, IV e V e 7.º, II, a e b, do RIPI/02, a incidência do ISS tem previsão expressa e taxativa no item 13.05 e Art. 1.º, §2.º da Lei Complementar 116/03, assim como o Decreto Lei 2471/88, Art. 9.º, determinou o cancelamento dos processos administrativos de cobrança de IPI sobre produtos personalizados, resultantes de serviços de composição e impressão gráfica.

Assim, além da incidência do ISS observar o princípio da legalidade estrita, ter previsão expressa e mais específica, está em consonância com a previsão do Art. 146, I, da CF/88, que determina que cabe à Lei Complementar regular os conflitos de competência do poder de tributar.

Logo, se a Lei Complementar define de forma expressa e específica a incidência do ISS nas exatas atividades gráficas (personalizadas e por encomenda) exercidas pelo contribuinte, **a incidência do IPI deve ser afastada**, em respeito ao princípio da Segurança Jurídica, para evitar conflito de competência no poder de tributar entre a União e o Município.

Inclusive, este é o entendimento da Câmara Superior desta Seção, deste Conselho, que acompanhou o brilhante voto da Conselheira Tatiana Midori, publicado com a seguinte Ementa no Acórdão 9303-004.394:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI.

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

CONFLITOS DE COMPETÊNCIA. UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS. IPI. PRINCIPIO DA EFICÁCIA VINCULANTE DOS PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

Em respeito ao Princípio da Eficácia Vinculante dos Precedentes, emanado explicitamente pelo Novo Código de Processo Civil, cabe no processo administrativo, quando houver similitude fática dos casos tratados e jurisprudência pacificada, a observância dos precedentes jurisprudenciais fluidos pelos Tribunais, conforme arts. 15, 926 e 927 da Lei 13.105/15.

Ressurgindo à competência tributária trazida pela Constituição Federal, quando se tratar de atividades relacionadas aos serviços gráficos personalizados passíveis de tributação pelo ISS, é de se afastar a incidência de IPI, conforme inteligência promovida pelo art. art. 1º, § 2º, da LC 116/03."

Verifica-se que a Turma da Câmara Superior acompanhou entendimento ainda mais extensivo, porque considerou as disposições dos Art. 926 e 927 do novo CPC, que tratam da eficácia vinculante dos precedentes.

Realmente, no âmbito do Poder Judiciário, considerados os inúmeros precedentes (Resp 437.324/RS, Resp 966.184/RJ e Resp 103409/RS), assim como as Súmulas 156 do STJ e 143 do TRF, é possível concluir que a incidência do IPI sobre as atividades gráficas personalizadas não deve ocorrer, dentro do Sistema Tributário Brasileiro.

Por exemplo, dentro de um raciocínio lógico, é possível fazer um paralelo com o ICMS, de forma que, se a Súmula 156 do STJ confirma o entendimento de que não há a circulação de uma mercadoria, mas sim a prestação de serviços (gráfica), logicamente, o IPI não poderia incidir sobre um serviço.

Diante do exposto, o IPI não deve incidir sobre os envelopes, pastas, blocos, calendários e sacolas, neste caso em concreto.

Com relação às caixas, em conformidade com o previsto no ítem 13.05 da Lei Complementar de n.º 116/03, não incide ISS sobre as "caixas" que contenham impressões gráficas, seja por encomenda ou não, destinadas a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporadas, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação.

Não sendo hipótese de exclusão de incidência do IPI prevista no Art. 5.º, IV e V e 7.º, II, a e b, do RIPI/02 e não sendo hipótese de incidência do ISS, a incidência do IPI sobre as "caixas" não pode ser afastada no âmbito deste Conselho administrativo.

Logo, o lançamento do IPI sobre as "caixas", assim como a cobrança da diferença das alíquotas de re-classificação fiscal, devem ser mantidos.

CONCLUSÃO

Devem ser canceladas as multas e juros nas hipóteses em que esta Turma de julgamento votou por afastar a cobrança do IPI no tópico do lançamento que tratou de "produto saído com Nota Fiscal sem o devido lançamento do IPI". O inverso é igualmente válido, de forma que devem ser mantidas as multas e juros sobre os tópicos em que o lançamento foi mantido.

Já com relação ao tópico do lançamento que tratou do crédito indevido, é importante registrar que nos casos em que foi decidido pela não incidência do ipi, também não há direito ao crédito, porque são produtos NT.

Diante de todo o exposto, vota-se para dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira

Utilizo desta declaração de voto para externar posicionamento contrário ao relator quanto às matérias:

1. Atividade gráfica na produção de envelopes, pastas, blocos, calendários e sacolas, caracterizando-se prestação de serviços, não sujeitos à incidência do IPI.

2. A tomada de crédito do IPI sobre as aquisições de insumos para a produção de artigos "impressos", com fundamento na Súmula CARF nº 16.

A recorrente alega que sua atividade é de impressão gráfica e por isso seus produtos são considerados impressos, classificados nos códigos 4911.10.10.90 e 49.11.99.00, cuja alíquota é zero, e, nessa condição (alíquota 0%), tem direito ao ressarcimento do IPI à luz do art. 11 da Lei nº 9799/99 nas aquisições tributadas de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Produção e classificação na TIPI de artigos considerados da atividade gráfica.

Divirjo da posição externada pelo relator, e acompanhada pelos demais conselheiros da Turma, de que os artigos confeccionados pela recorrente caracterizam-se atividade gráfica, sujeitas à incidência do ISS.

Sustenta a recorrente que não industrializa produtos mas exerce a atividade de prestação de serviços. Justamente por esse fato a classificação fiscal dos produtos é, conforme seu entendimento, no Capítulo 49 da TIPI, como impressos. Fundamenta seu entendimento com a menção da nota 2 do Capítulo 49:

2.-Na acepção do Capítulo 49, o termo “impresso” significa também reproduzido mediante duplicador, obtido por processo comandado por uma máquina automática para processamento de dados, por estampagem, fotografia, fotocópia, termocópia ou datilografia.

Verifica-se que a Nota 2 não se refere à atividade impressão, mas ao produto sobre o qual houve uma atividade que o tornou um impresso. A diferença é sutil, contudo, primordial para caracterizar a classificação fiscal na TIPI sob o código 49.11.10 - Impressos publicitários, catálogos comerciais e semelhantes - trata-se efetivamente de um produto, não um serviço.

Ademais, impresso é apenas um predicado do produto que teve o acréscimo de um elemento gráfico, permanecendo com sua natureza e característica original. Ou seja, tem-se blocos com folhas, pastas e envelopes que por intermédio de técnicas gráficas tiveram em seu corpo impressões, tornando-se blocos com folhas impressos, pastas impressas e envelopes impressos, que não sofreram modificações em sua natureza, e assim, mantiveram-se

em suas classificações originais na TIPI (Capítulo 48), como se não fossem alterados pela impressão.

O argumento da recorrente leva ao seguinte raciocínio: os produtos que realiza atividade de impressão tem sua classificação alterada para o código 49.11.10 - impressos. Ou seja, utiliza dos códigos da TIPI que classificam produtos industrializados para dizer que a atividade exercida altera a natureza do produto final; exemplificando: um bloco de folha classificado na TIPI no código 4820.10.00 (IPI = 15%) ao se submeter a um processo de impressão passa a ser classificado no código 4911.10.90 (IPI = 0%)

Todavia, os produtos não deixam de ser classificados nos códigos originais pelo fato de receber uma impressão; é o que diz as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH e os textos das posições 48.20 e 48.17

Desse modo e por aplicação das NESHs e das notas correspondentes às posições 48.20 e 48.17, resta o entendimento de que o produto continua a ser o mesmo, ainda que apresentem dizeres impressos, desde que estes não sejam suficientes para dar um caráter essencial ao produtos e sim acessório relativamente à utilização do produto.

Passo às considerações acerca da atividade de industrialização e de prestação de serviços.

Tenho por fundamento que os requisitos para uma atividade gráfica situar-se no campo de incidência do ISS e não do IPI são: o produto deve ser encomendado pelo cliente, com impressão personalizada e customizada, destinada ao seu consumo.

Customizar um produto é adequá-lo à forma requerida pelo cliente. Personalizar, é identificar o cliente no produto. Tem-se pois que a atividade de customização e personalização do produto encomendado, que identifica uma prestação de serviço, é aquela em que o produto deverá destinar-se ao consumo do encomendante e que não caracteriza uma simples venda do prestador ao cliente-encomendante.

A peculiaridade da customização e personalização é que o produto com essas características atenderá somente aos fins do encomendante - e não de qualquer outro - e que ainda seja para o seu consumo, não uma revenda. Em síntese, o produto é útil tão-só ao encomendante, a ele não é bem de comércio.

O estabelecimento que se dedica às atividades de impressão poderá comportar serviços da indústria gráfica e fabricação/comercialização de produtos de escritório/papelaria. Nessa situação será contribuinte do ISS na prestação de serviços e contribuinte do IPI e ICMS na industrialização/operações de circulação de artigos de escritório/papelaria.

Produtos fabricados pela indústria gráfica que podem ser estocados, expostos à venda e vendidos pela gráfica-fabricante para qualquer cliente, ainda que por encomenda, tendo ou não contrato de exclusividade em relação ao impresso produzido, não impede a tributação pelo IPI.

Estará, contudo, sujeito à incidência do ISS o produto fabricado conforme especificações expressas de customização e personalização e se destine exclusivamente ao consumo do encomendante.

Retornando ao caso dos autos, não há informação que permite inferir que os produtos sejam encomendas de cliente, com impressão personalizada e customizada, destinada ao seu consumo final. A recorrente não juntou contrato, notas fiscais de serviço que demonstre ser customização, personalização de forma a apontar que se destina ao consumo do cliente

Tomada do crédito do IPI na aquisição de insumos da atividade gráfica

Divirjo na matéria em relação ao voto do relator.

Assevera a recorrente que seus produtos resultantes da atividade gráfica de impressão, e classificados no capítulo 49 da TIPI, cujas alíquotas do IPI é zero, caracterizam-se prestação de serviços, sujeitos à incidência do ISS e não do IPI; contudo, a aquisição de seus insumos permitem a manutenção do crédito do IPI pois que o produto final é tributado à alíquota zero, pelo IPI.

Separemos as operações e sujeição ao tributo.

Na entrada do insumo a recorrente se diz contribuinte do IPI e, portanto, tem o direito ao crédito do imposto nos termos do art. 11 da Lei nº 9.799/99, que prescreve:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, acumulado em cada trimestre calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Na saída do "impresso", entende a recorrente não se sujeitar ao IPI vez que o produto não é resultado de operação de industrialização, mas de uma prestação de serviço que altera sua classificação para um dos códigos do capítulo 49 da TIPI, cujas alíquotas do IPI são zero, o que lhe permite, inclusive, manter o crédito do imposto na entrada no insumo. Em síntese, na saída é contribuinte do ISS.

Pois bem, trata-se de um raciocínio incongruente e ilógico. Pretende a recorrente obter o benefício do crédito do IPI na entrada, fazendo-se contribuinte do imposto; contudo, ignora essa condição (contribuinte do IPI) na saída, pois que se considera então contribuinte do ISS.

Tal raciocínio não prevalece.

Acaso não se considera contribuinte do IPI não poderá se creditar nas entradas. O crédito autorizado no art. 11 da Lei nº 9.799/99 somente pode ser tomado por contribuinte do Imposto, o que a recorrente alega não ser.

De outra banda, se de fato os produtos saídos não são tributados pelo IPI, mas apenas pelo ISS, não serão tributados à alíquota zero como pretende, pois se encontram fora do campo de incidência. Tal situação impede a tomada do crédito ou a manutenção do saldo credor, e a Súmula CARF nº 16 bem como o art. 11 da Lei nº 9.799/99, não se aplica à operação, eis que concernente tão-somente aos contribuintes do IPI cujas saídas se dão à alíquota zero ou sob o manto da isenção.

Aplica-se à saída não tributada as regras de cancelamento ou estorno do crédito previsto no art. 2º da IN SRF 33/99 e no art. 193 do RIPI, todos com supedâneo legal:

IN SRF 33/99

Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

(..)

§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

Decreto 4.544/2002 - RIPI

Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não-tributados; (...)

Conclusão

De tudo ante exposto, entendo que as atividades da recorrente são próprias das operações de industrialização, tributadas na saída pelo IPI e, portanto, passíveis de aproveitar crédito na entrada, na hipótese de se possuir contabilidade de custos que permita a segregação dos insumos empregados, o que de fato a recorrente não possui.

Assim, votei para negar provimento ao recurso voluntário.

Paulo Roberto Duarte Moreira