



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10480.904666/2011-06  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-001.464 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 10 de novembro de 2020  
**Recorrente** BRASCOLOR GRÁFICA E EDITORA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

**COMPETÊNCIA PARA EFETUAR A REVISÃO DE OFÍCIO.**

Compete à autoridade administrativa da unidade da RFB na qual foi formalizada a exigência fiscal proceder à revisão de ofício do lançamento.

**RESSARCIMENTO DE IPI. DIREITO CREDITÓRIO APURADO EM ACÓRDÃO DO CARF.**

Uma vez que o direito creditório em Pedido de Ressarcimento de IPI foi apreciado em Acórdão do CARF anteriormente proferido, adota-se o entendimento consignado naquele julgado e homologa-se a compensação até o limite do crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo deste no seu item "c", que trata do reexame dos débitos a serem compensados e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para considerar indevida a incidência de IPI sobre envelopes, pastas, blocos calendários e sacolas, devendo o processo retornar à Unidade de Origem para cálculo do crédito referente à DCOMP em questão neste processo, em conformidade ao que restou decidido no Acórdão nº 3201-003.009, da 1ª TO/2ª Câmara/3ª Seção, sessão de 28/06/2017, e, ao final, operacionalização da compensação com o saldo credor apurado em favor do Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lara Moura Franco Eduardo, Ariene D'Arc Diniz e Amaral e Marcos Antônio Borges (Presidente). Ausente o Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva.

## Relatório

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório da DRJ/SDR:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório n.º de rastreamento 019104855, fl.30, que deferiu parcialmente o valor de R\$2.638,41, relativo ao ressarcimento do crédito solicitado pelo contribuinte mediante transmissão do PER/DCOMP n.º 00969.42690.170108.1.1.01-6406, no valor original de R\$20.057,77, PA 4º trimestre/2007.

Por conseguinte, homologou parcialmente as compensações transmitidas através do PER/DCOMP n.º 27178.71492.170108.1.3.01-4533 vinculadas até o limite do crédito reconhecido, e não homologou a compensação declarada no PER/DCOMP n.º 15867.22756.290108.1.3.01-2782 e 02078.81824.300108.1.3.01-2790.

Consta no termo de informação fiscal que:

- a empresa solicitou ressarcimento de créditos em relação aos insumos tributados adquiridos para utilização em produtos que industrializa, tributados, alíquota zero, e não tributados, mas não os segregava;
- por conseguinte, em atendimento o art.3º da IN SRF n.º 33, de 1999, procedeu ao estorno dos créditos não passíveis de aproveitamento do período em questão, com base nas saídas das mercadorias do trimestre anterior;
- do mesmo modo, analisando os produtos do contribuinte, constatou divergências na classificação fiscal e alíquotas aplicadas pelo contribuinte, e, com base nas Notas Explicativas da posição, refez a classificação, tais como: blocos com folhas impressos, classificado para a posição 4820.90.00, alíquota 15%; envelopes impressos, classificação fiscal 4817.10.00, alíquota 5% e sacolas, classificação fiscal 4819.40.00, alíquota 15%;
- após a reclassificação dos produtos e glosa dos créditos (pela falta do estorno e pela falta de apresentação das notas fiscais de entrada, que segundo a empresa foram extraviadas), tendo feito a reescrituração fiscal, verificou a falta de lançamento do IPI, com redução do valor reconhecido do crédito, tendo lavrado o auto de infração de IPI para exigir o imposto não lançado, protocolado sob o n.º10480721239/2012-67.

Cientificado do Despacho Decisório, o interessado apresentou a manifestação de inconformidade de fls.fl.35/49, 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 n.º116, 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 sus 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 n.º 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, é 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, apostilas, 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;
- 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 n.º 56/87, reproduzido no item 13.055 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/2003. Assim, também se posiciona a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal como se vê no RE n.º 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 n.º 143, bem como Superior Tribunal de Justiça - STJ, tendo o STJ assentado a Súmula de n.º 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 n.º 406/68, sobre ela ocorre a incidência, apenas, do ISS, com exclusão, pois, 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;
- 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%;
- cometeu equívocos na apuração dos débitos a compensar do IRPJ, CSLL, Contribuições para o PIS e a COFINS, razão pela qual requer a retificação dos valores. Apresenta notas fiscais de saída para comprovar o fundamento do erro cometido;
- requer diligência para que fique demonstrado que a atividade realizada pela Recorrente é considerada atividade industrial, nos termos da legislação pertinente ao IPI; que adquire insumos tributados para elaborar seus produtos; verificar se dentre as atividades e produtos feitos pela recorrente se produz algum tipo de papel ou a sua atividade é restrita à impressão sobre os papéis adquiridos e se dentre os calendários, blocos de papel, pastas e envelopes, existe algum deles que seja elaborado sem que seja por encomenda e personalizados e se esses produtos são vendidos pela recorrente ou são amparados por notas fiscais de serviços;
- requer o reconhecimento do crédito em sua totalidade considerando que os produtos elaborados pela recorrente estão sujeitos à tributação da alíquota 0%, por se tratar de atividade industrial de impressão gráfica e não da produção de

papéis, adesivos, etc, como determinado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

O Acórdão recorrido, que deu pelo não provimento da Manifestação de Inconformidade, teve suporte nos seguintes fundamentos, assim resumidamente expostos:

- Quanto aos julgados citados pelo contribuinte, proferidos em âmbito administrativo e judicial, seriam estes improfícuos, porque emitidos em face de questão sob análise, não possuindo eficácia normativa;
- Relativamente ao pedido de diligência formulado, considerou desnecessário o procedimento, vez que a operação efetuada pelo contribuinte qualificar-se-ia como de industrialização, a teor do art. 4º do Decreto n.º 4.544/2002 (Regulamento do IPI – RIPI/2002);
- Ainda que a prestação de serviço implicasse também uma operação de industrialização, e que se verificasse a identificação com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, não haveria impedimento para a incidência concomitante do IPI e do ISS, posto que apenas operações excluídas do conceito de industrialização não se sujeitam à incidência daquele primeiro imposto;
- No presente caso, seria irrelevante se as notas fiscais emitidas pelo interessado são de prestação de serviços ou venda de mercadorias, devendo observar a legislação dos Estados e Municípios, ao disciplinar as regras de emissão de documento fiscal sempre que ocorrer a saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte;
- O direito ao aproveitamento dos créditos alcançaria exclusivamente os insumos aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, e no caso de produtos imunes, desde que a imunidade seja em decorrência de exportação para o exterior, não se encontrando abarcado pelo referido direito os produtos não-tributados pelo IPI (“NT” da TIPI);
- De acordo com o que estaria previsto no art. 193 do RIPI, mostrar-se-ia necessário que os insumos utilizados no processo produtivo fossem separados para que fosse permitida a glosa dos créditos dos insumos aplicados nos produtos “NT”;
- No caso, tendo a fiscalização verificado haver aquisição de produtos tributados e não tributados, e não havendo a segregação dos créditos inerentes aos insumos com destinação comum, promoveu ao estorno do imposto, incidente sobre as aquisições de insumos *NT*, calculando, corretamente, conforme preconizado pelo art. 3º da IN SRF n.º33, de 04 de março de 1999;
- Caberia ao contribuinte o ônus da segregação dos insumos aplicados na produção, havendo sua inação resultado na concessão parcial do benefício requerido;

- Ainda que os produtos industrializados tenham sido objeto de encomenda direta de seus clientes, e que tragam impressa a marca/logotipo destes, impressão personalizada, tal atividade tem significado acessório no processo de industrialização dos produtos fabricados pela empresa;
- De acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH, alguns artigos da posição 4820 podem ser revestidos de impressões ou de ilustrações, e permanecem classificados na presente posição (e não no Capítulo 49), desde que as impressões e as ilustrações tenham um caráter acessório em relação a sua utilização inicial.

Em 16/06/2014, o contribuinte foi cientificado da decisão da DRJ/SDR, conforme *Termo de Abertura de Documento* de fl. 109.

A seguir, em 14/07/2014, foi apresentado Recurso Voluntário, no qual são reiteradas e reproduzidas as alegações contidas na Manifestação de Inconformidade. Acrescenta-se na peça recursal, todavia, solicitação para recálculo dos débitos de Imposto sobre Rendimentos da Pessoa Jurídica-IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro-CSLL.

Ressalte-se, ainda, que se verifica a lavratura de auto de infração para cobrança dos valores relativos ao IPI apurado em decorrência das divergências observadas na classificação fiscal dos produtos fabricados pela Recorrente, que gerou o processo n.º 10480.721239/2012-67. Neste, foi proferido o Acórdão n.º 3201-003.009 pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara/3ª Seção, em sessão realizada em 28/06/2017, que apreciou em definitivo os temas ora em debate, na esfera administrativa.

São esses os fatos que se tem a relatar.

## **Voto**

Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Relatora.

Considerando que se encontram satisfeitos os requisitos da tempestividade e, sob o aspecto material, da competência do Colegiado para a apreciação do Recurso Voluntário, dele conheço.

Na situação colocada, cumpre inicialmente a análise do pedido de revisão de débitos informados nas DCOMP, elaborado ao fim da peça recursal, haja vista tratar-se de inovação da postulação, para incluir matéria antes não deduzida.

Sobre o tema, primeiramente considero que não cabe ao CARF o exame de argumento não enfrentado na esfera DRJ, eis que o Colegiado tem competência recursal, qual seja, restrita ao reexame de pontos que remanesceram controvertidos, após o primeiro Acórdão combatido.

Ademais, sobre a revisão de ofício dos débitos declarados, avulta não se encontrar incluída entre as competências definidas pelo Regimento da Casa (RICARF) para este Colegiado a revisão de ofício de débito informado em Declaração. Tal disposição, inclusive, encontra também previsão em ato normativo expedido pelo próprio ente tributante:

#### **Parecer Normativo COSIT nº 08/2014**

REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU COMPENSAÇÃO, EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Declaração de Compensação – Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e mesmo a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes. **COMPETÊNCIA PARA EFETUAR A REVISÃO DE OFÍCIO. Compete à autoridade administrativa da unidade da RFB na qual foi formalizada a exigência fiscal proceder à revisão de ofício do lançamento, inclusive para as hipóteses de tributação previdenciária.** REVISÃO DE OFÍCIO – ATO INSTRUMENTO DA REVISÃO. O despacho decisório é o instrumento adequado para que a autoridade administrativa local efetue a revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, a retificação de ofício de débito confessado em declaração, e a revisão de ofício de despacho decisório que decidiu sobre reconhecimento de direito creditório e compensação efetuada.

(Grifei)

Sendo assim, não se conhece do Recurso Voluntário na parcela que trata dos débitos que foram objetos das compensações, qual seja, item “c” da peça recursal, onde se inclui os itens “c.1” (débito de PIS) e “c.2” (débito da COFINS).

Passo ao exame das questões relacionadas ao direito creditório.

Ao nos debruçarmos sobre o citado Acórdão de nº 3201-003.009 da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara/3ª Seção, sobressai a conclusão de que a matéria ali tratada se mostra idêntica à apresentada nestes autos: reapuração do IPI, em lapso temporal que abrangeu os períodos de apuração de 01/07/2007 a 30/09/2008. Inclusive, em face ao relatório elaborado naquele *decisum*, observa-se a identidade das razões de defesa lá expendidas, contra o auto de infração lavrado, e aqui, nos autos presentes.

De tudo quanto ao exposto, chega-se seguinte conclusão quanto à distribuição dos fatos em relação à linha do tempo:

(1º) 17/01/2008 - Transmissão das DCOMP n.º 00969.42690.170108.1.1.01-6406, na qual se informa o crédito relativo ao ressarcimento de IPI, e seguintes, n.ºs 27178.71492.170108.1.3.01-4533, 15867.22756.290108.1.3.01-2782 e 02078.81824.300108.1.3.01-2790 (estas últimas transmitidas em 29/01/2008 e 30/01/2008);

(2º) 27/01/2012 - Lavratura do auto de infração citado, para a cobrança do IPI recolhido a menor, abrangendo o período de 01/07/2007 a 30/09/2008;

(3º) 01/03/2012 - Emissão do Despacho Decisório DRF/Recife, em que o crédito em questão foi primeiramente analisado;

(4º) 28/06/2017 - Acórdão n.º 3201-003.009, no qual foi julgado o Recurso Voluntário em que este E. Colegiado examinou em definitivo o controvertido crédito.

Diante da identidade da matéria tratada e frente, igualmente, à identidade de períodos, adoto como razões de decidir aquelas já declinadas no Acórdão n.º 3201-003.009 da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara/3ª Seção, em voto condutor da lavra do Ilustre Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, no qual se apreciou com detalhes o direito creditório em foco:

#### **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 n.º 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 pessoalmente 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 reclassificação 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).

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 9303004.394:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI.

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

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

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

Ressurgindo à competência tributária trazida pela Constituição Federal, quando se tratar de atividades relacionadas aos serviços gráficos personalizados passíveis de tributação pelo ISS, é de se afastar a incidência de IPI, conforme inteligência promovida pelo 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 item 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 reclassificação 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.

Verifica-se, portanto, que a parcela do Recurso Voluntário a ser provida se restringe à incidência do IPI sobre as atividades gráficas personalizadas. Nos demais itens apontados entre as razões de defesa, entendeu o Colegiado, em decisão à qual me filio, por manter a apuração procedida pela Fiscalização da unidade original, negando-se provimento ao apelo.

Sendo assim, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo deste no seu item "c", que trata do reexame dos débitos a serem compensados e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, para considerar indevida a incidência de IPI sobre envelopes, pastas, blocos, calendários e sacolas, devendo o processo retornar à unidade de

origem apenas para cálculo do crédito, que deverá ser procedido em estrita observância ao que restou decidido no Acórdão n.º 3201-003.009, da 1ª TO/2ª Câmara/3ª Seção, sessão de 28/06/2017 e, ao final, operacionalização da compensação com o saldo credor apurado em favor do Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo