



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10855.000258/2005-21
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-002.623 – 3ª Turma
Sessão de 12 de novembro de 2013
Matéria IPI - SERVIÇO GRÁFICO
Recorrente INFERTEQ INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ETIQUETAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2004

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.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Cardozo Miranda (Relator), Nanci Gama, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente Substituto

Rodrigo Cardozo Miranda - Relator

Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Cuida-se de recurso especial interposto por Inferteq Indústria e Comércio de Etiquetas Ltda. (fls. 779 a 844) contra o v. acórdão proferido pela Colenda 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 732 a 756), que, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento de IPI.

No presente caso a contribuinte adquire, no mercado interno, películas plásticas auto-adesivas e sobre elas imprime, após cortá-las nos tamanhos adequados, dizeres e expressões indicados pelos seus clientes. Desse modo, defende que sua atividade se enquadra na definição de “composição gráfica por encomenda” prevista no Decreto-Lei nº 406/68 e na Lei Complementar nº 116/2003 como sujeitas “apenas ao imposto sobre serviços”. Em vista disso, defende estar afastada a incidência do IPI.

O v. acórdão ora recorrido, da relatoria da Ilustre Conselheira Nayra Bastos Manatta, restou assim ementado na parte que interessa:

“(…)

IPI. SERVIÇOS DE ARTES GRÁFICAS PERSONALIZADOS.

Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no 8º, § 1º, do DL nº406, de 1968, estão sujeitos à incidência do IPI e do ISS.

Em seu voto, a Ilustre relatora entendeu ser inaplicável a Súmula 146 do extinto TFR, bem como a Súmula 156 do STJ, porquanto esta última apenas afasta a incidência cumulativa de ISS e ICMS e, no entender da relatora, teria substituído a anterior.

Ademais, procurou demonstrar que a atividade exercida pela autuada configura industrialização e não corresponde a qualquer uma das hipóteses de exclusão previstas no art. 5º da Lei nº 4.502/64.

O recurso especial interposto pela contribuinte, ao seu turno, reiterou os termos da sua impugnação e do seu recurso voluntário, propugnando pela impossibilidade de se tributar o mesmo fato pelo ISS e pelo IPI, além de defender que a atividade por ela exercida não configura industrialização, sendo “nítida prestação de serviço”.

O recurso especial foi admitido através do r. despacho de fls. 980 a 983.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às fls. 986 a 1005, onde se defendeu a manutenção do v. acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, entendo que o recurso merece ser conhecido.

Quanto ao mérito, da mesma forma, o recurso especial do contribuinte deve ser acolhido.

Deveras, notadamente em face da jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, penso que não há industrialização para fins de incidência do IPI em hipóteses como a presente, em que a contribuinte adquire, no mercado interno, películas plásticas auto-adesivas e sobre elas imprime, após cortá-las nos tamanhos adequados, dizeres e expressões indicados pelos seus clientes.

Com efeito, não há como se negar que há trabalho gráfico nas operações do contribuinte em razão do contido nos próprios autos. Apontou-se no voto relator do v. acórdão recorrido, todavia, que nos termos da legislação do IPI há industrialização e, por consequência, o referido tributo é devido.

Pois bem, a primeira observação relevante para se dirimir a presente controvérsia é que pouco importa saber se pode ser separada ou não a atividade industrial da atividade de prestação de serviço gráfico personalizado. O que cabe indagar, efetivamente, para se perquirir a incidência ou não do IPI, ou ainda, de ISS, é se há ou não prestação de serviço gráfico personalizado.

Pelo conteúdo dos autos, há serviço gráfico personalizado na atividade da contribuinte. A sua produção se limita à obtenção de produtos decorrentes do corte e impressão de dizeres e expressões indicados pelos clientes da contribuinte sobre películas plásticas auto-adesivas adquiridas no mercado.

Cabe indagar, então, o seguinte: a contratação do contribuinte se dá pela sua atividade industrial, ou seja, pelo corte das películas plásticas auto-adesivas adquiridas no mercado, ou pela sua atividade gráfica, o rótulo ou etiqueta personalizada? O que é mais importante para o contratante?

Parece-me, com todas as vênias daqueles que comungam de entendimento diverso, que o serviço gráfico, no caso, é nitidamente preponderante. Não se nega que, em tese, há industrialização – produção de etiquetas - mas isso, por si só, não significa que deva incidir o IPI. De fato, uma empresa como a Coca-Cola, por exemplo, antes de solicitar apenas um rótulo plástico adesivo devidamente cortado, quer a sua marca perfeitamente estampada nele, o que configura serviço gráfico personalizado. Da mesma forma, a fabricante de fraldas Cremer,

por exemplo, espera que a sua marca e todos os dizeres necessários estejam aplicados na embalagem das suas fraldas, de nada valendo a embalagem plástica sem a aplicação gráfica.

Portanto, a entrega de embalagens, rótulos ou etiquetas, fabricados ou adquiridos pela contribuinte, não é determinante para a incidência do IPI.

De fato, com a prestação do serviço gráfico personalizado e, por consequência, da sua previsão como serviço tributado pelo ISS, por constar da lista do Decreto-Lei nº 406/68, não há incidência de IPI.

Essa linha de entendimento já é adotada há muito tempo pela jurisprudência pátria, sendo de se destacar, neste sentido, as próprias súmulas do antigo Tribunal Federal de Recursos e do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria:

Súmula nº 143 (TFR)

Serviços de Composição e Impressão Gráficas - ISS e IPI.

Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no artigo 8º, par. 1º, do Decreto-Lei nº 406, de 1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969, estão sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI.

Súmula nº 156 (STJ)

A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça, de fato, já tratou por diversas vezes de situações, se não idênticas, bastante semelhantes às dos presentes autos, nos casos em que se discutiu a incidência de IPI sobre embalagens e rótulos. Destacam-se os seguintes julgados:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPI. CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS E DE CRÉDITO. NÃO-INCIDÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 156/STJ.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que em casos como o dos autos, de empresa que produz cartões magnéticos personalizados, não há incidência de IPI. Aplicação, in casu, 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." 2. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 966184/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/04/2008, DJe 19/12/2008) (grifos nossos)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EMBALAGENS. SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. INCIDÊNCIA DO ISS. PRECEDENTES. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. REEXAME DE PROVA. SÚMULA N. 7/STJ.

1. Revela-se improcedente arguição de ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil na hipótese em que o Tribunal de origem tenha adotado fundamentação suficiente para decidir de

modo integral a controvérsia, atentando-se aos pontos relevantes e necessários ao deslinde do litígio.

2. O recurso especial não é sede própria para rever as premissas ensejadoras de julgamento se, para tanto, faz-se necessário o revolvimento dos elementos fático-probatórios considerados ao longo do feito. Inteligência da Súmula n. 7/STJ.

3. É iterativa a orientação do STJ de que impressos encomendados e personalizados, como rótulos, embalagens e etiquetas, são considerados serviços de composição gráfica, razão pela qual estão sujeitos ao ISS, e não ao ICMS. Incidência da Súmula n. 156/STJ.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e parcialmente provido.

(REsp 578466/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2007, DJ 19/03/2007, p. 303) (grifos nossos)

**PRODUÇÃO DE EMBALAGENS, SERVIÇOS
PERSONALIZADOS. INCIDÊNCIA DO ISS.**

SÚMULA 156/STJ. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA.

I - A atividade de composição gráfica, entre as quais, a confecção de embalagens folhetos e etiquetas, não descaracteriza a natureza de prestação de serviços. Aplicação 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: REsp nº 542.242/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 08.11.2007; REsp nº 578.466/SP, JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 19.03.2007 e REsp nº 493.749/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 28.02.2005.

II - Não há se falar em incidência da súmula 7/STJ, quando se encontram apresentados no acórdão recorrido os dados factuais necessários à avaliação da questão de direito vinculada.

III- Agravo regimental improvido."

(AgRg no REsp 937803/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2007, DJe 12/03/2008) (grifos nossos)

Além disso, é de se ressaltar que a própria jurisprudência administrativa também já corroborou esse entendimento, conforme se depreende dos seguintes julgados:

"IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO DE ADESIVOS POR ENCOMENDA. Os serviços gráficos personalizados, ainda quando envolvam o fornecimento de mercadorias, ficam sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI. In casu, a atividade de elaboração de películas adesivas sob encomenda desenvolvida pela Recorrente não se enquadra na hipótese de incidência do IPI, posto que é nitida a prestação de serviço.

Recurso provido.

(RV 219196, Processo 11080.011458/96-38, Acórdão 202-15523, rel. Cons. Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski) (grifos nossos)

IPI. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO. SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA.

A elaboração dos cartões com as características requeridas pelo destinatário, que é aquele que encomenda o serviço, tais como a logomarca, a cor, eventuais dados e símbolos, indica de pronto a prestação de um serviço de composição gráfica, enquadrado no item 77 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68. Considerada a circunstância de se tratar de serviço personalizado, destinados os cartões, de pronto, ao consumidor final, que neles inserirá os dados pertinentes e não raro sigilosos, conclui-se que a atividade não é fato gerador do IPI.

Recurso provido.”

(RV 110313, Processo 13603.000708/98-37, Acórdão 201-78.520, rel. Cons. Gustavo Vieira de Melo Monteiro) (grifos nossos)

Por conseguinte, em face de todo o exposto, e com todas as vênias aos que comungam de posicionamento contrário, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial para reformar o v. acórdão recorrido e considerar insubsistente o lançamento consubstanciado no auto de infração.

Rodrigo Cardozo Miranda

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

Designou-me o Presidente para redigir o acórdão provavelmente porque o Colegiado ratificou, nesta assentada, posição que defendi em processo¹ da mesma empresa sobre o mesmo assunto que relatei.

Sendo absolutamente idênticas as situações, reproduzo na sequência o voto ali proferido e que foi acolhido também por qualidade.

A admissibilidade do recurso especial foi, a meu ver, bem reconhecida, na medida em que se têm dois acórdãos que, debruçando-se sobre os mesmos fatos, a eles deram interpretações diametralmente opostas. Dele conheço.

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.

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

1 Processo nº 10855.000135/2005-91, votado em 09 de maio de 2013, acórdão nº 9303-002.265

014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 19/06/2014 por RODRIGO CARDOZO MIR

ANDA, Assinado digitalmente em 10/03/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 27/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 tripla 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.

Superado esse argumento, imprescindível examinar se a atividade desenvolvida configura ou não industrialização nos termos da legislação do IPI. E a resposta também é afirmativa.

Isso porque, nos dizeres da própria recorrente, ela adquire um determinado insumo (películas auto-adesivas de plástico) e com elas elabora um novo produto: etiquetas personalizadas mediante a aposição de dizeres do interesse do seu cliente. Ela mesma ressalta que não recebe do seu cliente a etiqueta para, sobre ela, apenas apor os dizeres convenientes.

Entendo que apenas nessa última hipótese é que se poderia cogitar da discussão proposta aqui pela recorrente, e ainda assim se além das etiquetas todos os demais insumos necessários fossem remetidos pelo seu cliente. Nesse caso, e só nele, a mesmíssima operação constitui, a um só tempo, serviço para efeito do ISS e industrialização para efeito do IPI. Na hipótese, se tem a industrialização por encomenda com remessa de insumos (todos) em que a atividade exercida pelo industrial apenas consiste no emprego de mão-de-obra para obtenção da mudança no objeto fornecido.

No caso dos autos, porém, sequer é isso que ocorre. É a própria recorrente quem adquire os insumos necessários e, com eles, modifica as películas, deixando-as no formato e com as demais características requeridas pelo seu cliente. Não vejo como se possa dizer não se tratar de industrialização no conceito previsto na Lei 4.502.

Registro que diversas decisões, tanto administrativas quanto judiciais, afirmaram que a atividade ora analisada – e outras assemelhadas – não seriam industrialização em face de ser exercida por encomenda e ter na mão-de-obra o seu principal elemento. Também quanto a isso peço vênia para divergir.

É que, como muito bem afirmado no voto atacado, a exclusão do conceito de industrialização que se poderia cogitar exige, cumulativamente, que a atividade seja exercida na residência do confeccionador ou em oficina e que o trabalho seja preponderante. Nenhuma dessas condições é comprovadamente preenchida pela recorrente.

Com efeito, cediço que não se trata de residência, a condição relativa ao estabelecimento exigiria que se tratasse de uma mera oficina. Mas ela é precisamente definida na legislação do IPI: trata-se de estabelecimento que empregue, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não disponha de potência superior a cinco quilowatts.

Não se tem tal informação nos autos, mas parece improvável que uma indústria (como a própria empresa se denomina) o atenda. De todo modo, há mais uma condição: que o trabalho seja preponderante. O é aquele que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo, com sessenta por cento.

Ambas as definições constam de todos os Regulamentos do IPI.

Destarte, bem ao contrário do que supõem várias das decisões trazidas à colação pela recorrente, longe está de ser “nítido que não se trata de industrialização porque é serviço”.

Em verdade, é de industrialização que se cuida e, como tal, sujeita ao imposto que a ela grava.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso ofertado.

Júlio César Alves Ramos