



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

Processo nº	10882.721576/2017-36
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-006.110 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	27 de novembro de 2018
Matéria	IPI. CARACTERIZAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO NA MODALIDADE TRANSFORMAÇÃO.
Recorrente	ANTILHAS GRAFICA E EMBALAGENS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PRODUÇÃO DE SACO DE PAPEL SACOLA DE PAPEL SACOLA DE PLÁSTICO KITS COM APOSIÇÃO DA MARCA DO ENCOMENDANTE NO PRODUTO VIA COMPOSIÇÃO GRÁFICA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

A atividade gráfica personalizada e por encomenda em sacolas caracteriza prestação de serviço e não beneficiamento e industrialização.

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.

PRODUÇÃO DE CAIXAS E CCARTUCHOS COM APOSIÇÃO DA MARCA DO ENCOMENDANTE NO PRODUTO VIA COMPOSIÇÃO GRÁFICA. CARACTERIZAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO NA MODALIDADE TRANSFORMAÇÃO. INCIDÊNCIA DO IPI. CABIMENTO.

Não incide ISS sobre as caixas e cartuchos que contenham impressões gráficas, seja por encomenda ou não.

Não sendo hipótese de incidência do ISS, a incidência do IPI deve ser mantida sobre as caixas e cartuchos.

MULTA DE OFÍCIO. EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE LEI. PENALIDADES E JUROS DE MORA. PREVISÃO EM LEI. EXIGÊNCIA.

Não há de se falar em aplicação do disposto no art. 76 da Lei nº 4.502/64 c/c o art. 100,II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, ante a inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte.

INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

O crédito tributário abrange a multa de ofício, de forma que, não efetuado o seu pagamento no prazo legal, incide sobre ela os juros de mora, nos termos do art. 161, do CTN.

DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS. NÃO CABIMENTO POR PRESCINDÍVEIS.

É de se indeferir o pedido de diligência/perícia quando este se mostrar prescindível diante do corpo probatório trazido aos autos pelas partes. (art.18, Decreto 70.235/72).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para exonerar os lançamentos em relação à sacolas e sacos de papel, sacolas de plástico e kits, vencido o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède que lhe negava provimento. O Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho votou pelas conclusões considerando que não há incidência de IPI no industrial-encomendado, nos serviços de industrialização por encomenda.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corintho Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Relatório

Foi lavrado o presente auto de infração para a exigência do montante de R\$ 69.916.229,42, assim discriminado:

IPI: R\$ 31.629.149,88;

MULTA: R\$ 23.721.862,36;

JUROS: R\$ 14.565.217,18.

Adota-se o RELATÓRIO do Acórdão de Impugnação.

A razão de existência do lançamento foi minuciosamente descrita no TVF, dele sendo possível extrair-se a seguinte síntese:

Em análise das notas fiscais eletrônicas de saída tendo a Antilhas como destinatária, isto é, notas fiscais de aquisição de mercadorias, constantes do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), pode-se perceber que a Antilhas atua como verdadeira indústria, adquirindo insumos e transformando-os nos produtos finais.

São alguns dos insumos adquiridos pela Antilhas ao longo de 2013:

- *Filmes de polipropileno;*
- *Filmes transparentes;*
- *Colas (sacos e barricas);*
- *Papéis e cartões de gramaturas e especificações diversas;*
- *Vernizes;*
- *Cintas, fitas e laços;*

Considerando os produtos por ela industrializados, conforme evidenciado nos parágrafos 05 e 06 deste termo, fica patente, portanto, que ocorre, no estabelecimento da Antilhas, operação característica de industrialização, na modalidade transformação. Afinal, ingressam em seu estabelecimento insumos (filmes, colas, papéis, vernizes, fitas, laços etc.) e dele saem cartões, lâminas, sacolas, entre outros.

Constatamos, porém, que, das operações de saída dos produtos do estabelecimento industrial, há grande quantidade de saídas não tributadas pelo IPI, isto é, notas fiscais emitidas sem o destaque do referido imposto, sendo que, em sua maior parte, referem-se a produtos cujos alíquotas são maiores que zero na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Intimada a explicar os processos produtivos realizados pelo seu estabelecimento, a fiscalizada resumiu-se em dizer que "o estabelecimento com cadastro junto ao CNPJ 0 02.096.748/0002-46 dedica-se ao ramo de confecção de impressos gráficos e embalagens personalizadas para uso exclusivo dos clientes encomendantes".

*Intimada a explicar o motivo do não destaque de IPI nas notas fiscais de saída de produtos industrializados cujas NCMS possuem alíquota maior que zero, nos termos da legislação vigente à época de ocorrência dos respectivos fatos geradores, a empresa se limitou a dizer; *o serviço gráfico por encomenda e personalizado, incidência, apenas do ISS*".*

Inobstante as alegações feitas pelo contribuinte, é evidente que a incidência do imposto municipal sobre serviços não exclui a

incidência do imposto federal, incidente sobre produtos industrializados. Afinal, não há qualquer preceito constitucional ou legal nesse sentido.

Cabe destacar, ainda, que a Lei Complementar 116/03, norma geral no que diz respeito ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), prevê em seu art. 1º, § 2º, apenas que os serviços elencados em sua lista anexa (serviços tributáveis pelo ISS), salvo as exceções neles previstas, não se submetem ao ICMS. Desse modo, a referida norma complementar, editada pela União, não faz ressalva quanto à incidência ou não do IPI nas operações de industrialização porventura realizadas pelos estabelecimentos prestadores dos serviços ali descritos.

O IPI, como já mencionado, é um imposto incidente sobre produtos industrializados, assim entendidos como aqueles resultantes de uma operação de industrialização, ainda que incompleta, parcial ou intermediária. E o que dispõe o art. 3º, do Decreto 7.212/2010:

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º)

Quanto à definição de industrialização, o Decreto 7.212/2010, em seu art. 4º, foi claro que caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo. Em seguida, o referido dispositivo enumera, determinadas operações, como a transformação, que é assim definida: operação exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova.

Não há dúvidas, portanto, de que, ao realizar composição gráfica a terceiros, a empresa se enquadra na operação de industrialização descrita acima (transformação).

Deu da forma seguinte a insurgência da Contribuinte:

Assim, nota-se, inicialmente, há que esclarecer que não se trata de produtos para revenda, mas, sim, de prestação de serviço de impressão com as marcas identificadoras de seus clientes.

Tais marcas são fornecidas com a obrigação de serem apenas aplicadas nas sacolas, caixas e demais embalagens de seus clientes, usadas como veículo de propaganda, sob pena de multa contratual, sem que possam ser transacionadas com outras empresas que não sejam as encomendantes. Tais informações é importante consignar, foram inclusive consignadas pelo próprio Sr. Auditor Fiscal nos autos do Termo de Verificação Fiscal e, portanto, demonstra fato incontrovertido no referido processo.

Portanto, os serviços prestados pela Impugnante, ressalte-se, são objetos exclusivos com o timbre e signo da empresa solicitante e não podem ser comercializados com qualquer outra empresa que não seja a requerente e tomadora do serviço, tanto pela

impossibilidade de uma terceira usar tais signos, quanto pela obrigação contratual de venda do produto específico somente para a encomendante, tratando-se, portanto, de pura prestação de serviços.

Note-se, ainda, que é usual que se altere as impressões gráficas em função das datas comemorativas: dia das mães, dos pais, dos namorados, natal, etc, fazendo com que as sacolas impressas sejam inservíveis para quaisquer outros fins que não as das empresas encomendantes, nas respectivas datas específicas.

No próprio procedimento fiscal restou consignado que as operações que ensejaram a exigência do IPI, tratam-se, basicamente, de sacolas e caixas para transporte de produtos fornecidos para determinados clientes (em geral da área de perfumaria).

Não por outro motivo, a prestação de serviços a que se refere o presente Auto de Infração, enquadra-se exatamente no item 13.05 da lista anexa à Lei nº 116/03, vigente à época dos fatos. In verbis:

"Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

(...)

13.05 - Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia."

Portanto, o que se verifica é subsunção do fato à norma legal em abstrato (hipótese de incidência do ISS) o que jamais configuraria a incidência do IPI.

O que se vê no entanto, é que a D. Fiscalização tenta a todo custo, tipificar a atividade da Impugnante como sendo de industrialização por encomenda e, portanto, dentro do campo de incidência do IPI.

Contudo, as atividades descritas e realizadas pela Impugnante jamais poderiam ser consideradas como industrialização por encomenda.

Isso porque, a atividade por encomenda só será caracterizada como industrialização, se for atividade-meio para nova etapa de industrialização ou para a comercialização de tais produtos, o que de fato não se verifica nos autos.

Ou seja, ainda que repetitivo, a atividade por encomenda só será caracterizada como industrialização, se for atividade-meio para nova etapa de industrialização ou para a comercialização de tais produtos.

Ora, conforme visto, a atividade da Impugnante se caracteriza pela produção por encomenda de sacolas e caixas que serão destinadas a uso do estabelecimento e não a nova operação comercial e/ou industrial, não caracterizando assim uma

industrialização e sim serviços, devendo incidir sobre tal atividade única e exclusivamente o ISS.

Ora, não se pode confundir o tipo de serviço prestado (composição gráfica), ou seja, as sacolas (em sua maioria) de transporte para fins exclusivos de divulgação de marca, com produtos fornecidos por outras empresas absolutamente diferentes de embalagens para acondicionamento de produtos, como, por exemplo, as embalagens de perfume, cosméticos e etc. Certamente o Boticário, por exemplo, adquiriu seus produtos para revenda já devidamente embalados e, certamente, para esses produtos, incide o ICMS e também o IPI.

Aqui, são fornecidos produtos que não integram o produto final e repita-se, são destinadas a uso do estabelecimento e não a nova operação comercial e/ou industrial, razão pela qual deve incidir somente o ISS.

Não é por outro motivo que a Impugnante obteve provimento jurisdicional (decisão transitada em julgado - Doe. 02), proferida nos autos do processo n"" 194.293.2/0-03 reconhecendo que a atividade da Impugnante é de composição gráfica feita por encomenda e personalizada e que, portanto, sujeito ao recolhimento única e exclusivamente do ISS.

Se o Judiciário concluiu, em processo da própria Impugnante, que o ICMS não incide sobre esse serviço gráfico, como pode incidir IPI sobre os mesmos fatos geradores, ou seja, prestação de serviços de composição gráfica?

Se não há fato gerador de ICMS numa saída de mercadoria, porque mercadoria não o é, como pode haver fato gerador (saída) de IPI? A exclusão judicial do tributo estadual prejudica em definitivo o tributo federal.

Não é por outro motivo que a jurisprudência já se consolidou no sentido de que não incide o IPI (e tão pouco o ICMS) nas prestações de serviços de composição gráfica tal como objeto do presente Auto de Infração.

Inaplicabilidade de multa àqueles que tenham agido em conformidade com decisões de última instância, proferidas em processos de outros contribuintes, ou em decisão de primeira instância, do próprio contribuinte

Conforme de narrado acima, desde muito antes ao período autuado, a jurisprudência considerava de forma pacífica que não havia incidência nas prestações de serviços de composição gráfica abarcados pelo ISS.

No âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, há previsão expressa de inaplicabilidade de multa àqueles que tenham agido em conformidade com o entendimento firmado na jurisprudência ou em repostas à consulta.

O artigo 76, da Lei n.s 4.502, de 1964, numa interpretação teleológica, estabelece que não serão aplicadas penalidades, enquanto prevalecer o entendimento aos que tiverem agido ou

pago o imposto de acordo com interpretação fiscal adotada pela jurisprudência.

Referido preceito está reproduzido no artigo 486 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados na importação aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002 e no artigo 567 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 2010.

Portanto, ainda que haja eventualmente modificação do entendimento jurisprudencial ou da Administração, manifestado no exercício das suas funções regulamentar e de julgamento, a própria legislação estabelece que tal alteração interpretativa não pode ensejar a penalização do sujeito passivo.

Impossibilidade de cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício

Outrossim, caso mantida a exigência, o que se admite apenas por amor à argumentação, é certo que as autoridades fiscais vêm exigindo juros moratórios, calculados de acordo com a variação da Taxa SELIC, a partir do mês subsequente à expiração do prazo para pagamento ou impugnação, sobre a multa de ofício constituída em lançamentos fiscais, com fundamento na Lei nº 10.522/2002 (artigos 29 e 30).

No caso em apreço, vale dizer, em relação ao Auto de Infração ora impugnado, as autoridades fiscais exigirão, sobre a multa de lançamento de ofício aplicada, juros moratórios calculados pela Taxa SELIC, contados a partir do 30^º do respectivo lançamento fiscal.

No entanto, deve ser afastada a cobrança de juros moratórios sobre as multas constituídas no Auto de Infração ora impugnado, lançadas de ofício, tendo em vista que afronta:

o artigo 161, do CTN, o qual dispõe que somente "o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis", ou seja, apenas e tão somente o valor principal deve ser atualizado pelos juros, ressalvado o direito do Fisco exigir a multa correspondente, sem que a mesma seja atualizada;

o princípio da legalidade, assegurado pela CF/88 (artigos 5º inciso II) e pelo CTN (art. 97). Está condicionada à prévia existência de lei toda e qualquer oneração que se pretenda introduzir no regramento das obrigações às quais se submete o sujeito passivo e tal regra não está sendo observada pela Fiscalização ao adotar os artigos 29 e 30, da Lei nº 10.522/02, na apuração do crédito em discussão;

por conseguinte, também há ofensa ao artigo 2º I, da Lei 9.784/99, tendo em vista que os atos da Autoridade Administrativa estão totalmente vinculados à lei; e, por fim, os artigos 142, do CTN, e artigo 10, do Decreto nº 70.235/72, e,

por conseguinte, ofensa ao contraditório e a ampla defesa (artigo 5f LV, da CF). De fato, tal penalidade (juros sobre multa de ofício) não foi objeto de regular lançamento e, assim, não foi conferido à Impugnante o direito pleno para contestá-la previamente à constituição definitiva do crédito tributário.

os artigos 142, do CTN, e artigo 10, do Decreto 70.235/72, e, por conseguinte, ofensa ao contraditório e a ampla defesa (artigo 5f LV, da CF). De fato, tal penalidade (juros sobre multa de ofício) não foi objeto de regular lançamento e, assim, não foi conferido à Impugnante o direito pleno para contestá-la previamente à constituição definitiva do crédito tributário.

Necessidade da Realização de Diligência e/ou Perícia

Por derradeiro, não obstante o aqui exposto, tendo em vista se mostrar imprescindível a comprovação de todo o alegado na presente defesa administrativa por meio de uma perícia técnica, e afim de que não restem quaisquer dúvida acerca da atividade da Impugnante, vê-se obrigada a requerer a realização de diligência e/ou perícia, nos termos do Decreto nº 7.574/11.

Tal medida (a realização de diligência e/ou perícia) deve (e pode) ser realizada no presente caso, sob pena de afronta direta aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade material.

Em 24 de abril de 2018, através do **Acórdão de Impugnação nº 09-66.368**, a 3^a Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Juiz de Fora/MG julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Entendeu a Turma que:

- ✓ No que diz respeito a determinados produtos, entende a Interessada tratar-se de obra de perfil gráfico realizada por encomenda, o que, a seu juízo, levaria a tributação para o campo do ISSQN, e não para o campo do IPI. É certo que em se tratando de serviços em geral, aí compreendidos os serviços gráficos, há de se ter cuidado para se tributar com justeza e precisão, tomando-se como base os ditames do Parecer Normativo COSIT nº 18, de 6 de setembro de 2013. Ocorre que, para que o citado parecer possa ser tomado como supedâneo de formação de juízo, necessário é que o ciclo de produção tenha sua essência na prestação de serviços, e não em operações de transformação de matérias-primas para o surgimento de espécie nova;
- ✓ O objeto da auditoria são produtos finais originados em operação de transformação: sacos, sacolas, caixas, estojos e cartuchos concebidos a partir de trabalho de formatação realizado em matérias primas diversas;
- ✓ São operações de transformação de que resultaram produtos tributados pelo IPI com alíquotas positivas na TIPI extraídas sobretudo das posições 4819 e 4821 (caixas, sacos, bolsas, cartuchos e outras embalagens, e ainda etiquetas de qualquer espécie);

- ✓ O trabalho gráfico em questão assoma-se pura e simplesmente como uma etapa do ciclo produtivo que se inicia na operação de transformação realizada sobre as matérias primas antes elencadas e termina com a operação de personalização do produto, operação essa realizada principalmente por tecnologia gráfica;
- ✓ Não estamos tratando de um ciclo produtivo fundado em obrigação de fazer, mas de um ciclo produtivo fundado em obrigação de dar onde a finalização dos produtos por operação gráfica é mera etapa do ciclo de transformação e não uma intervenção operacional deste desgarrada;
- ✓ Não se segmenta o fluxo operacional de produção para tributar. Tributa-se pela origem do resultado final e pela natureza do negócio jurídico entabulado entre as partes. No IPI o resultado final provém de transformação, beneficiamento, montagem ou acondicionamento em subsunção a uma obrigação de dar; no ISSQN o resultado final advém da expertise humana em ação física e/ou intelectual como decorrência de uma obrigação de fazer. Ou temos uma hipótese, ou outra. Sem segmentação;
- ✓ E no presente caso, temos, como já se disse e se argumentou nos parágrafos anteriores, objeto físico nascido em operação de transformação, gerando obrigação de entregar coisa certa; portanto opera-se a hipótese de incidência do IPI, e não do ISSQN;
- ✓ Não houve destaque do IPI nas notas fiscais objeto da auditoria e do lançamento; logo impõe-se a cobrança do imposto e a sanção da ordem de 75% do valor devido não destacado;
- ✓ Segundo a dicção do art. 161 do CTN, do acréscimo de juros de mora sobre o crédito não adimplido no vencimento. Uma simples análise sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do CTN revela que a multa de ofício (penalidade pecuniária), por integrar o crédito tributário, recebe igualmente o acréscimo moratório de juros;
- ✓ O pedido diligência/perícia foi indeferido por ser prescindível.

A empresa ANTILHAS GRAFICA foi cientificada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 07/05/2018, folhas 351.

A empresa ANTILHAS GRAFICA ingressou com Recurso Voluntário, em 23/05/2018, folhas 353, apresentando suas razões de folhas 354 a 381.

Em síntese, foi alegado:

- ✓ Inocorrência da Hipótese de Incidência do IPI (arts. 2º e 3º, do Decreto 7.212/10);
- ✓ Aplicabilidade da LC nº 116/03 - Inequívoca Prestação de Serviços;

- ✓ Insubsistência dos Valores Exigidos a título de Multa de Ofício;
- ✓ Inaplicabilidade de multa àqueles que tenham agido em conformidade com decisões de última instância, proferidas em processos de outros contribuintes, ou em decisão de primeira instância, do próprio contribuinte;
- ✓ Não incidência dos Juros sobre a Multa de Ofício;
- ✓ Necessidade da Realização de Diligência e/ou Perícia.

- DO PEDIDO

Ante o acima exposto, pede e espera a ora Recorrente, respeitosamente, seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, pelos seus próprios e jurídicos fundamentos, para o fim de ser reconhecida a inexigibilidade do Imposto sobre Produtos Industrializados, haja vista a evidente inocorrência de seu fato gerador, cancelando-se, assim, principal, multa e juros.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 07 de maio de 2018, por via eletrônica, às folhas 351 do processo digital.

O recurso voluntário foi apresentado em 23 de maio de 2018, sendo, portanto, tempestivo.

Da controvérsia.

- ✓ Inocorrência da Hipótese de Incidência do IPI (arts. 2º e 3º, do Decreto 7.212/10);
- ✓ Aplicabilidade da LC nº 116/03 - Inequívoca Prestação de Serviços;
- ✓ Insubsistência dos Valores Exigidos a título de Multa de Ofício;
- ✓ Inaplicabilidade de multa àqueles que tenham agido em conformidade com decisões de última instância, proferidas em processos de outros contribuintes, ou em decisão de primeira instância, do próprio contribuinte;
- ✓ Não incidência dos Juros sobre a Multa de Ofício;

- ✓ Necessidade da Realização de Diligência e/ou Perícia.

Passa-se à análise.

- Inocorrência da Hipótese de Incidência do IPI (arts. 2º e 3º, do Decreto 7.212/10) e a Aplicabilidade da LC nº 116/03 - Inequívoca Prestação de Serviços.

Transcreve-se os itens 4 a 6 do Termo de Verificação Fiscal:

A empresa foi transformada de ANTILHAS EMBALAGENS EDITORA E GRAFICA S/A para ANTILHAS GRAFICA E EMBALAGENS LTDA., em 09/02/2017, conforme consulta na Junta Comercial do Estado de São Paulo, anexada aos autos deste PAF, ficando mantida a filial cujo estabelecimento é objeto desta ação fiscal.

No sítio eletrônico da Antilhas (www.antilhas.com.br), é possível encontrar breve relato sobre a estrutura e posicionamento do mercado desta empresa:

A Antilhas é uma empresa 100% nacional, reconhecida no mercado pelo pioneirismo em levar inovações e soluções em embalagens para seus clientes. Desenvolvimento de soluções em embalagens para mais de 12 mil pontos de venda em todas as regiões do Brasil. Nossa unidade fabril está localizada em

Santana do Parnaíba, São Paulo e conta com 28 mil m² de área construída, em um terreno de 40 mil m².

Abaixo segue breve descrição de alguns produtos desenvolvidos pela Antilhas junto aos seus clientes:

CAIXA/ESTOJO - Embalagem horizontal desenvolvida e produzida em cartão de diferentes gramaturas, de acordo com a necessidade do cliente.

CARTUCHO - Embalagem vertical desenvolvida e produzida em cartão de diferentes gramaturas, de acordo com a necessidade do cliente.

KIT - Grupo de itens que formam uma embalagem, normalmente utilizada para embalagens opcionais e presenteáveis.

SACO PAPEL AUT. - Embalagem flexível produzida em flexografia com fechamento automático.

SACOLA PAPEL AUT. - Embalagem produzida em flexografia com montagem e colagem automática, incluindo aplicação de alças.

SACOLA PLÁSTICO AUT. - Embalagem flexível produzida em flexografia com fechamento automático, incluindo aplicação de alças.

(Grifo e negrito nossos)

A discussão dá-se em torno da incidência de IPI ou ISS na atividade de industrialização por encomenda. A Recorrente é uma empresa produtora de sacolas personalizadas – consoante imagens colacionadas às folhas 07 do Recurso Voluntário:

⇒ **Boticário:**



⇒ **Natura:**



⇒ **Zara:**



- Saco de papel / Sacola de papel / Sacola de plástico / Kits.

Sacolas de papelão produzidas consoante especificação do comprador e sacolas e embalagens plásticas com impressos personalizados encomendados pelo consumidor não podem ser utilizadas por outro comprador, senão aquele cujo projeto específico foi aprovado.

Contudo, a **atividade gráfica personalizada e por encomenda (fato incontrovertido nos autos)** em 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.

Art. 9º Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança:

(...)

VI - do Imposto sobre Produtos Industrializados **relativamente ao fornecimento de produtos personalizados, resultantes de serviços de composição e impressão gráficas; e**

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. 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. art. 1º, § 2º, da LC 116/03.

(Grifo e negrito nossos)

A conferir:

Lei Complementar 116/2003:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º (...)

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

(...)

13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos,

embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS.
(Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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 precedente.

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 SACOLAS e SACOS DE PAPEL, SACOLAS DE PLÁSTICO e KITS.

- Caixas / Cartuchos:

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" e "cartuchos" 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" e "cartuchos" deve ser mantido.

Esse entendimento é embasado no **Acórdão de Recurso Voluntário nº 3201-003.009**, da 1a Turma Ordinária, da 2a Câmara, da 3a Seção de Julgamento do CARF, de Relatoria do Ilustre Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

- Valores Exigidos a título de Multa de Ofício

Multa de ofício. Previsão legal e percentual.

O litigante investe contra a aplicação da multa qualificada de 75%, que diz ser confiscatória e injustificada. O dispositivo aplicado, conforme indicado no auto de infração, foi o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que, expressa e objetivamente, prevê:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351 - DE 22 DE JANEIRO DE 2007 - DOU DE 22/1/2007 - Edição

extra) Alterada pela LEI Nº 11.488 - DE 15 DE JUNHO DE 2007 - DOU DE 15/5/2007 - Edição extra

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)” (Grifou-se.)

A multa de ofício calculada sobre o valor do imposto cuja falta de recolhimento se apurou, está em consonância com a legislação de regência, sendo o percentual 75 % o legalmente previsto para a situação descrita no Termo de Verificação Fiscal, não se podendo, em âmbito administrativo, reduzi-lo ou alterá-lo por critérios meramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade.

Considerações sobre a graduação da penalidade, no caso, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei, não dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência de efeito confiscatório ou de ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art. 142, parágrafo único, do CTN), como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário.

Desse modo, deve-se considerar correta a aplicação da multa de lançamento de ofício ao percentual de 75%, definido em lei, sobre os valores do imposto não recolhido, rejeitando-se a contestação de que não haveria previsão legal para tanto.

Nesse mesmo sentido, o disposto no artigo 80, caput, da Lei 4502/64, com a redação dada pelo artigo 13 da Lei nº 11.488/07:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

O Recorrente reclama a incidência do disposto no artigo 76 do RIPI/2010:

Art . 76. Não serão aplicadas penalidades:

I - ...

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o imposto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

Abraço o entendimento do Acórdão de Impugnação, folhas 13 daquele documento:

O parâmetro de aplicação do dispositivo é claro: deve existir, como condicionante obrigatória de exclusão de penalidades, decisão irrecorrível de última instância administrativa proferida em processo fiscal.

Ocorre que a peça de impugnação não aponta nenhuma decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais - última instância administrativa - anterior aos fatos geradores (todos ocorridos em 2013) capaz de se apresentar como elemento de cumprimento da condicionante imposta pela Lei e justificador da ação de não destacar o IPI nas notas fiscais listadas para cobrança do imposto inadimplido.

Qual seja, não houve parâmetro de indução de conduta. Logo não há de se falar em exclusão de penalidade com base na alínea “a”, inciso II, do artigo 76 da Lei 4.502/64.

(Grifo e negrito próprios do original).

- Da possibilidade de Cobrança de Juros Moratórios sobre a Multa de Ofício

A matéria já se encontra pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais através de Súmula.

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

- Necessidade da Realização de Diligência e/ou Perícia.

Quanto à solicitação de perícia, o artigo 36 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, assim explicita:

Art. 36. A impugnação mencionará as diligências ou perícias que o sujeito passivo pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, e, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito deverão constar da impugnação (Decreto no 70.235, de 1972, art. 16, inciso IV, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o).

§ 1o Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder, e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o).

§ 2o Indeferido o pedido de diligência ou de perícia, por terem sido consideradas prescindíveis ou impraticáveis, deverá o

indeferimento, devidamente fundamentado, constar da decisão (Decreto no 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, com as redações dadas pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 3º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.

A Lei 9.874 que se aplica subsidiariamente ao Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, assim dispõe:

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

A relevância do fato é caracterizada por haver correspondência entre este e a situação enfocada no processo, bem como por seu reconhecimento desencadear efeitos jurídicos peculiares. A pertinência, por sua, vez, diz respeito ao relacionamento entre o fato e a lide instalada.

O mesmo se pode dizer da concludência, entendida como a possibilidade de conduzir o julgador à conclusão acerca dos fatos discorridos no processo. Fato concludente, nessa concepção, não significa o enunciado que, por si só, seja suficiente para formar a convicção do julgador, mas todo fato que, ao lado de outros, possa atuar como argumento para a procedência ou improcedência da demanda, em nada se distinguindo do chamado fato *pertinente*.

Considerado fato inconcludente aquele que leva ao convencimento da ocorrência ou inocorrência de situações não envolvidas na discussão processual (fato *impertinente*), sua prova seria totalmente inócuia. Nesse ponto, nota-se o intrínseco relacionamento entre os requisitos do fato susceptível de ser objeto de prova e a função que a prova assume no sistema jurídico: sendo destinada ao convencimento do julgador, só tem cabimento a realização de enunciação probatória relativa a fatos que possam levar a essa persuasão.

Não foi apresentado qualquer fato, motivo ou justificativa relevante que propiciasse a realização da perícia, a luz do que já foi exposto, mesmo porque toda perícia tem por objetivo auxiliar o julgador na formação de sua melhor convicção racional e na busca da verdade material, ação que já se processou.

Os quesitos formulados suscitam dúvidas já respondidas pela literatura técnica juntada.

Diante disso, tem-se que a perícia se revela desnecessária dada sua assimetria com a linha probatória até aqui empreendida, não tendo por si o condão de trazer fato novo frente àqueles já evidenciados.

Não obstante a recusa fundamentada, nos moldes dos artigos transcritos, o direito a ampla defesa e ao contraditório foi observado.

Com estas considerações, voto por dar provimento PARCIAL ao recurso voluntário, entendendo que **o lançamento do IPI sobre as "caixas" e "cartuchos" deve ser MANTIDO e EXONERADO em relação à sacolas e sacos de papel, sacolas de plástico e kits.**

É como VOTO.

Jorge Lima Abud.