



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.721576/2017-36
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.676 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 21 de fevereiro de 2024
Recorrentes ANTILHAS GRAFICA E EMBALAGENS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO MENCIONADA NA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. POSSIBILIDADE.

Conforme o art. 156 da Constituição Federal de 1988, e Lei Complementar nº 116/2003, a incidência de ISS apenas afasta a incidência cumulativa de ICMS, nada se afirmando quanto ao IPI. Para a incidência do IPI, basta que a operação realizada se enquadre em um dos conceitos de industrialização presentes na Lei nº 4.502/1964.

PRODUÇÃO DE EMBALAGENS. IMPRESSOS PERSONALIZADOS. INSUMOS ADQUIRIDOS PELA GRÁFICA. INDUSTRIALIZAÇÃO. IPI. INCIDÊNCIA.

A produção de embalagens com impressos personalizados sob encomenda de terceiros caracteriza industrialização, quando efetuada a partir de insumos adquiridos pela gráfica, que, após elaborar em processo fabril o produto personalizado, remete-o ao cliente. A saída do referido produto industrializado do estabelecimento industrial sujeita-se à incidência do IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e negar provimento ao Recurso Especial oposto pelo Contribuinte

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovich Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais de divergência interpostos pela **Fazenda Nacional** e pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-006.110**, de 27/11/2018 (fls. 387 a 405)¹, proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre Auto de Infração, lavrado para exigência de **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**, no período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013, acrescidos de multa de ofício (75%) e de juros de mora (fls. 217 a 228).

A fiscalização descreve, no Termo de Verificação Fiscal (**TVF**, fls. 207 a 215), que, em análise das Notas Fiscais eletrônicas de saída - tendo a Contribuinte como destinatária (portanto Notas Fiscais de aquisição de mercadorias), constantes do Sistema Público de Escrituração Digital (**SPED**), evidenciou-se que a empresa atua como indústria, adquirindo insumos e transformando-os nos produtos finais. Relata-se que foram identificados alguns dos insumos adquiridos ao longo do ano de 2013, tais como: Filmes de polipropileno; Filmes transparentes; Colas (sacos e barricas); Papéis e cartões de gramaturas e especificações diversas; Vernizes e Cintas, fitas e laços. Segundo o Fisco, restou “...*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*”. Informa ainda a fiscalização 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 imposto, sendo que, em sua maior parte, referem-se a produtos cujas alíquotas são maiores que zero na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, e que o Contribuinte informou que “...*o estabelecimento com cadastro junto ao CNPJ 02.096.748/0002-46, dedica-se ao ramo de confecção de impressos gráficos e embalagens personalizadas para uso exclusivo dos clientes encomendantes*” e que no “...*serviço gráfico por*

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

encomenda e personalizado, há incidência apenas do ISS”. Apesar de tais alegações, a fiscalização entendeu evidente que a incidência do ISS sobre serviços (imposto municipal) não exclui a incidência do IPI (imposto federal), incidente sobre os produtos industrializados e, assim, efetuou o respectivo lançamento.

Cientificado do Auto de Infração, o Contribuinte apresentou a **Impugnação** de fls. 242 a 267, traçando histórico dos fatos e alegando, em síntese: (a) que não se trata de produtos para revenda, mas, sim, de prestação de serviço de impressão com as marcas identificadoras de seus clientes; que os serviços prestados, são objetos exclusivos com o timbre e signo da empresa solicitante e não podem ser comercializados com qualquer outra empresa que não seja a tomadora do serviço, tanto pela impossibilidade de uma terceira usar tais signos, pela obrigação contratual de venda do produto específico somente para a encomendante, tratando-se, portanto, de pura prestação de serviços; (b) que, 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); (c) que a prestação de serviços a que se refere o presente Auto de Infração, enquadra-se exatamente no item “13.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003”, vigente à época dos fatos - ou seja, 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; (d) a jurisprudência já se consolidou no sentido de que não incide o IPI (e tampouco o ICMS) nas prestações de serviços de composição gráfica, como no presente caso; (e) não cabe a cobrança de juros sobre a multa de ofício, dos juros de mora sobre os tributos; e (f) que se faz necessária a realização de diligência e/ou perícia.

A **DRJ em Juiz de Fora** (MG), apreciou o caso no **Acórdão nº 09-66.368**, de 24/04/2018, (327 a 344), entendendo ser **improcedente a Impugnação**, mantendo o crédito tributário lançado, sob os seguintes fundamentos: (a) não há que se falar em prestação de serviços quando o processo produtivo gera espécie nova obtida a partir de matérias-primas identificadas com clareza no lançamento fiscal (o trabalho de impressão gráfica se caracteriza como etapa do processo produtivo de transformação e cumprimento de obrigação de dar, e não como atividade de prestação de serviços nascida em obrigação de fazer); (b) a incidência do IPI restou caracterizada; (c) são legais a multa aplicada e os juros de mora cobrados; e (d) não cabe, no caso, diligência/perícia.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou o **Recurso Voluntário** de fls. 354 a 381, onde repisou os argumentos da Impugnação, reforçando os seguintes pontos: (a) inocorrência da hipótese de incidência do IPI (arts. 2º e 3º do Decreto nº 7.212/2010); (b) aplicabilidade da LC nº 116/2003 - inequívoca Prestação de Serviços; (c) insubsistência dos valores exigidos a título de multa de ofício; (d) inaplicabilidade de multa àqueles que tenham agido em conformidade com decisões proferidas em processos de outros contribuintes, ou em decisão de primeira instância, do próprio contribuinte; (e) não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício; e (f) necessidade de realização de diligência e/ou perícia.

O **Recurso Voluntário** foi apreciado no **Acórdão nº 3302-006.110**, de 27/11/2018, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário, para **exonerar** os lançamentos em relação a “**sacolas e sacos de papel, sacolas de plástico e kits**”, sob os seguintes fundamentos: (a) uma vez que a atividade gráfica personalizada e por encomenda em sacolas caracteriza prestação de serviço e não beneficiamento e industrialização; (b) 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; e (c) deve ser mantido o lançamento do IPI sobre as “caixas” e os “cartuchos”, por não serem hipóteses de incidência do ISS.

Da matéria submetida à CSRF

Notificada do Acórdão nº 3302-006.110, de 27/11/2018, a **Fazenda Nacional** apresentou o **Recurso Especial** de fls. 407 a 422, apontando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente à matéria: “***Da incidência do IPI sobre os serviços de composição gráfica personalizados***”. Para comprovar a divergência indicou como paradigmas os Acórdãos nº 202-17.046 e nº 9303-002.623.

Alega a Fazenda Nacional que, no **Acórdão recorrido**, a turma julgadora entendeu que tais serviços não estão sujeitos ao IPI, mas apenas e tão-somente ao ISS, mas que por outro lado, no **paradigma nº 9303-002.623**, verifica-se que em situação fática semelhante, o colegiado manteve a incidência do IPI sobre serviços gráficos de forma concomitante com o ISS. A similitude fática foi entendida como manifesta no exame monocrático de admissibilidade, pois os dois julgados confrontados analisaram a incidência do IPI e do ISS sobre a atividade de artes gráficas. De modo diverso, no paradigma nº **202-17.046**, que apresentou situações fáticas dessemelhantes ao recorrido, não houve como estabelecer divergência de entendimento.

Assim, com os fundamentos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento - **3ª Câmara**, de 06/04/2019, exarado pelo Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção do CARF (fls. 425 a 428), **deu-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, com base no paradigma nº 9303-002.623.

Ciente do despacho, o Contribuinte apresentou suas **contrarrazões** às fls. 472 a 489, requerendo que não seja conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, ou, na hipótese de conhecimento, não lhe seja dado provimento, para manter o Acórdão recorrido na parte que afastou a exigência de IPI e demais acréscimos (multa, juros e encargos) em se tratando de serviços de composição gráfica personalizados aos encomendantes.

Ao tomar ciência do teor do Acórdão nº 3302-006.110, o **Contribuinte** apresentou o **Recurso Especial** de fls. 439 a 451, apontando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente “***À não incidência do IPI em relação à produção de caixas e cartuchos com aposição da marca do encomendante no produto via composição gráfica personalizada***”, indicando como paradigma o Acórdão nº 3402-002.024.

Após análise do recurso especial interposto pelo Contribuinte, e com base nos fundamentos exarados no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento - **3ª Câmara**, de 02/10/2019, expedido pelo Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção do CARF (fls. 491 a 502), foi **negado seguimento**.

Cientificado do Despacho que negou seguimento, e não conformado, o Contribuinte apresentou recurso de **Agravo** (fls. 510 a 518), que logrou **acolhida parcial** da presidência do CARF (Despacho CSRF / 3ª Turma de 27/12/2019 às fls. 521 a 527), determinando-se o retorno autos à 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca da matéria “(...) *não incidência do IPI em*

relação à produção de caixas e cartuchos com aposição da marca do encomendante no produto via composição gráfica personalizada”.

Em nova análise elaborada pela 3ª Câmara, entendeu-se que no voto condutor do Acórdão paradigma há expressa menção a caixas personalizadas, ao lado de sacolas personalizadas (entre outras dezenas de produtos), o que encontra dissonância com a decisão distinta adotada para tais produtos no acórdão recorrido, e que, da mesma forma que a dissidência suscitada pela Fazenda Nacional em relação a sacolas/sacos, a divergência mencionada pelo Contribuinte em relação a caixas/cartuchos mereceria exame pela Câmara uniformizadora de entendimento deste CARF. Entendeu-se presente, portanto, no reexame, a divergência entre o Acórdão recorrido e o Acórdão paradigma, no que se refere ao tema sob análise de admissibilidade, em função do já decidido em Despacho de Agravo.

Assim, com os fundamentos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento - **3ª Câmara**, de 04/05/2020, exarado pelo Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção do CARF (fls. 529 a 534), foi **dado seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Notificada do Despacho, a Fazenda Nacional apresentou suas **contrarrazões** de fls. 536 a 542, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial manejado pelo Contribuinte, mantendo-se o Acórdão recorrido, argumentando que, “...*No que concerne ao caso em apreço, o contribuinte deu saída a “caixas e cartuchos” com aposição da marca do encomendante do produto via aposição gráfica. A respeito de tais produtos, observa-se que os mesmos não se enquadram nas hipóteses de exclusão de incidência do IPI previstas no Art. 5º, IV e V e 7º, II, a e b, do RIPI/02*”.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 18/08/2023, para dar seguimento à análise dos Recursos Especiais interpostos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de julgamento / **3ª Câmara**, de 06/04/2019, exarado pelo Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção do CARF (fls. 425 a 428). Contudo, em face dos argumentos apresentados pelo Contribuinte em sede de **contrarrazões**, requerendo que seja negado seu seguimento, entendo ser necessária análise dos demais requisitos de admissibilidade referentes à matéria para a qual foi dado seguimento.

Em contrarrazões, o Contribuinte pede que o recurso não seja conhecido, uma vez que não teria havido efetiva divergência de teses jurídicas, mas quadro fático e até mesmo jurídico diverso.

No **Acórdão recorrido**, a turma julgadora, relativamente à questão da incidência do IPI sobre os serviços de composição gráfica personalizados, entendeu que tais serviços não estão sujeitos ao IPI, mas apenas e tão-somente ao imposto municipal sobre a prestação de serviços (o ISS), como se percebe na própria ementa do julgado:

...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. (*grifo nosso*)

Cabe informar que, no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, concluiu-se que somente o paradigma nº **9303-002.623**, de 12/11/2013, serviu para demonstrar/caracterizar o dissídio jurisprudencial. Confira-se trecho do relatório e da ementa de tal paradigma:

“No presente caso **a contribuinte adquire, no mercado interno, películas plásticas autoadesivas 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”. (*grifo nosso*)

“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 regular 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**”. (*grifo nosso*)

Verifica-se que tanto a situação destes autos como a referida no paradigma dizem respeito à prestação de serviços descritos como composição gráfica personalizada a encomendantes, ainda que envolvam aquisição de insumos para produção das mercadorias a serem enviadas aos referidos encomendantes. No entanto, enquanto no caso concreto o colegiado decidiu que isso configuraria serviço de artes gráficas, apenas sujeito ao ISS; no paradigma colacionado (Acórdão nº 9303-002.623) a CSRF decidiu que essa atividade se sujeita tanto ao IPI quanto ao ISS. Portanto, a similitude fática é manifesta, tendo em conta que ambos os julgados analisaram a incidência do IPI e/ou do ISS sobre atividades descritas como composição gráfica, e que envolveram aquisição de insumos para produção das mercadorias a serem enviadas aos referidos encomendantes.

Assim, percebe-se que o paradigma é apto a configurar divergência jurisprudencial, uma vez que defende tese diferente à adotada no recorrido, quanto à incidência do IPI e/ou do ISS sobre as referidas atividades descritas como composição gráfica, pelo que cabe o **conhecimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do mérito

A matéria trazida à cognição deste colegiado uniformizador de jurisprudência se refere à ***“possibilidade de incidência (ou não) do IPI sobre os serviços de composição gráfica personalizados”***.

Em resumo, o lançamento foi efetuado objetivando a cobrança de IPI devido em face de atividade descrita como prestação de serviços gráficos sob encomenda a seus clientes. No entanto, a fiscalização apurou que a empresa que seria mera prestadora de serviços gráficos de fato adquire insumos e efetivamente elabora, em processo industrial, os produtos que remete a seus encomendantes. Portanto, o que aqui se trata como “serviços de composição gráfica” consiste em atividade na qual a empresa adquire insumos (comprovadamente filmes de polipropileno; filmes transparentes; colas - sacos e barricas; papéis e cartões de gramaturas e especificações diversas; vernizes; cintas, fitas e laços) e com eles elabora produtos que envia a encomendantes (por exemplo, pelas fotos anexadas ao processo, Boticário, Natura e Zara). Esses produtos consistem em **caixas/estojos** de cartão personalizados com a marca do cliente; **kits** (grupo de itens que formam uma embalagem, normalmente opcional e presenteável); **cartuchos** de cartão personalizados com a marca do cliente; e **sacos e sacolas de papel**.

O Contribuinte informa que tem como objeto social “a prestação de serviços de composição gráfica personalizados”, e que os produtos descritos no objeto social da empresa não são para revenda, mas, sim, resultado da prestação de serviço de impressão com as marcas identificadoras de seus clientes, sendo tais marcas fornecidas com a obrigação de serem apenas aplicadas nas sacolas, caixas e demais embalagens de seus clientes específicos, usadas como veículo de propaganda, sob pena de multa contratual, sem que possam ser transacionadas com outras empresas que não sejam as encomendantes.

No Acórdão recorrido, a turma julgadora assentou que, “...se a Lei Complementar nº 116/2003 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”. Por outro lado, prossegue definindo que “...Não sendo hipótese de exclusão de incidência do IPI prevista no Art. 5º, IV e V e 7º, II, a e b, do RIPI 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”. Assim, o lançamento foi mantido sobre caixas e cartuchos (o que ensejou o recurso especial do Contribuinte, analisado adiante, em tópico específico), e exonerado em relação a sacolas e sacos de papel, sacolas de plástico e kits (o que motivou o recurso especial da Fazenda Nacional, que aqui se analisa).

O mérito da questão diz respeito à incidência ou não de IPI sobre o serviço descrito como composição gráfica. No caso concreto, as *embalagens - sacos, sacolas, bolsas, caixas, estojos, kits etc.*, são produzidos e desenvolvidos pelo Contribuinte, inclusive com aquisição de matérias-primas (insumos), e depois são vendidos a pessoas jurídicas específicas, as

quais definiram previamente ao Contribuinte as especificações desejadas para os materiais de embalagem, relativamente à forma, tamanho, cor, *design* gráfico, logotipos, impressos personalizados *etc.*

No destino, tais embalagens, por sua vez, serão fornecidas aos clientes pessoas físicas que adquirirão os produtos a serem embalados. Portanto, a questão central a ser enfrentada é: em sendo prestação de serviços de composição gráfica personalizada, seria ou não, cabível a incidência do IPI (imposto federal), simultaneamente ao ISS (municipal).

Preliminarmente, cabe verificar se existe alguma incompatibilidade entre a incidência do ISS e do IPI em uma mesma 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.

O ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, não estando tais serviços sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias (art. 1º, e § 2º). Daí já se pode concluir que existem serviços que trazem em seu bojo o fornecimento de mercadorias. Estas mercadorias não podem ser tributadas pelo ICMS, mas a legislação é silente quanto à possibilidade de tributação pelo IPI sobre as mercadorias que saem do estabelecimento em decorrência da prestação de um serviço.

O IPI, por seu turno, tem como fato gerador saída, do estabelecimento produtor, de produtos industrializados, relacionados na Tabela de Incidência do IPI - TIPI (cf. arts. 1º, 2º, II, e 3º, da Lei nº 4.502/1964).

O tema do conflito entre o âmbito de incidência do IPI e do ISS, especificamente no caso de composições gráficas, é recorrente neste CARF, e nada pacífico. Já tive a oportunidade de analisar o assunto no Acórdão nº 3401-003.806, de 26/06/2017, no qual se decidiu, por maioria, que:

IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA DE MATERIAIS POR EMPRESA DE COMPOSIÇÃO E IMPRESSÃO GRÁFICA. OBRIGAÇÃO DE DAR. A MERA PERSONALIZAÇÃO DE PRODUTOS, POR SI SÓ NÃO EXCLUI A INCIDÊNCIA DO IPI.

O fornecimento de materiais com impressos personalizados por empresa do ramo de composição e impressão gráfica, quando os insumos não forem fornecidos pelo encomendante e os produtos finais não forem destinados ao seu próprio uso e consumo, configura uma obrigação de dar e, como tal, estando presentes os pressupostos para caracterização do material como “produto industrializado, sofre a incidência do IPI. (grifo nosso)

Tal precedente reflete a nossa visão sobre a convivência entre os âmbitos de incidência do IPI e do ISS, que não se confunde nem com o vetusto debate travado à luz da pretérita Constituição (plasmado na Súmula 143 do extinto TFR) nem com o atual conflito entre ICMS e ISS, presente na Súmula 156 do STJ, e já expressamente expurgado do ordenamento brasileiro pelo comando do art. 1º, § 2º, da Lei Complementar nº 116/2003, tendo evolução histórica que contemplou precedentes judiciais e legislação específica (como a Lei Complementar nº 157/2016).

No precedente, esclarece-se ainda que a RFB externou seu entendimento sobre o tema na Solução de Consulta nº 68/2013, que, embora trate de SIMPLES, reconhece a possibilidade de incidência concomitante de ISS e IPI no caso de serviços gráficos. Acabou, no entanto, prevalecendo no colegiado não o posicionamento estrito da RFB, mas o de que estaríamos naquele caso, diante de:

(...) uma efetiva industrialização – ainda que, por encomenda, de forma que haveria indubitavelmente a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre as saídas de produtos da Recorrente.

As razões para tal entendimento passam, principalmente pela clara constatação de que, no caso concreto, o objeto contratual decorrente da atividade do contribuinte é uma obrigação “de dar” e não uma obrigação “de fazer”, ainda que – é preciso reconhecer - haja uma personalização (ou "customização") como busca a Recorrente comprovar incansavelmente, fazendo-nos crer, em primeiro momento, que essa característica seria a prova cabal de que não haveria a incidência do tributo federal em detrimento do Imposto sobre Serviços (ISS).

Porém, na compreensão da maioria da Turma o fato de haver uma personificação dos materiais produzidos pela Recorrente não implica, necessariamente em uma indistinta prestação de serviços, mas tão-somente uma característica singular dos produtos fabricados pela Recorrente. É bom dizer que, para fins de distinção da operação como industrialização ou prestação de serviços, não basta a mera análise do contrato entre as partes e destacar apenas a personalização como causa de afastamento da hipótese de incidência do IPI, sendo forçosa a análise de outras características da operação.

(...) No presente caso, estamos diante de saída de materiais (obrigação de dar) que claramente passaram por processo de elaboração personalizado, que possui intrinsecamente uma obrigação de fazer.

No caso em análise, trata-se igualmente de estabelecimento industrial, que produz e desenvolve os itens descritos (sejam eles caixas e cartuchos, para os quais o acórdão recorrido manteve o lançamento, ou sacolas e sacos de papel, sacolas de plástico e kits, para os quais o lançamento foi afastado pelo acórdão recorrido), para entrega, em clara obrigação “de dar”.

Em processo que tratou igualmente de “serviços de composição gráfica”, a Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu recentemente:

IPI. COMPOSIÇÃO GRÁFICA. INCIDÊNCIA.

Não há conflito de competência entre a União e os Municípios quando da incidência do IPI e do ISS sobre serviços de composição gráfica, sendo o fato gerador do imposto federal qualquer operação que modifique a natureza ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo. (**Acórdão nº 9303-012.884**, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, maioria, vencidas as Cons. Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, sessão de 17/02/2022, presentes ainda os Cons. Adriana Gomes Rego, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, e Luiz Eduardo de Oliveira Santos).

Tanto o precedente da CSRF quanto o Acórdão nº 3401-003.806 destacam que, naqueles casos, não houve remessa de matéria prima pelos encomendantes, circunstância que se apresenta também no caso em análise. De fato, o que se verifica é uma industrialização de produto pela gráfica, a partir de insumos por ela adquiridos, para posterior fornecimento do produto final personalizado ao cliente, o que, a nosso ver, enquadra-se na hipótese de incidência do IPI.

Pelo exposto, incorreto o afastamento da glosa pelo acórdão recorrido, cabendo o **provimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional**.

Recurso Especial do Contribuinte

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, 3ª Seção de Julgamento / **3ª Câmara**, de 02/10/2019, exarado pelo Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção do CARF às fls. 491 a 502.

Quanto ao seu conhecimento, endossam-se os fundamentos exarados pelo mesmo Presidente da **3ª Câmara/3ª Seção** deste CARF que, atendendo ao Despacho em Agravo prolatado pela Presidente da CSRF, como base nas razões expostas no Despacho de fls. 529 a 534, reavaliou e **deu seguimento** ao Recurso Especial, relativamente à seguinte matéria: ***“incidência do IPI em relação à produção de “caixas e cartuchos” com aposição da marca do encomendante no produto.”***

Isso porque, no voto condutor do paradigma há expressa menção a caixas personalizadas, ao lado de sacolas personalizadas (entre outras dezenas de produtos), o que encontra dissonância com a decisão distinta adotada para tais produtos no acórdão recorrido. Assim, resta clara a dissidência jurisprudencial, que não reside em diferença de cenário probatório, nem na valoração das provas apresentadas, mas em simples aplicação não uniforme de dispositivos normativos a fatos semelhantes.

Pelo exposto, cabe o **conhecimento do Recurso Especial** interposto pelo Contribuinte.

Do mérito

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência é semelhante à analisada no tópico anterior, referente ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional: ***“incidência do IPI em relação à produção de caixas e cartuchos com aposição da marca do encomendante no produto”***. Muda apenas o tipo de embalagem. Aqui se analisam caixas e cartuchos enquanto lá foram analisadas sacolas e sacos de papel, sacolas de plástico e kits.

No acórdão recorrido, a Turma julgadora concluiu que, “...em conformidade com o previsto no *item 13.05 da Lei Complementar de nº 116/2003*, **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.

Como analisado no tópico anterior, a incidência (ou não) de ISS não apresenta necessária relação de prejudicialidade com a incidência (ou não) de IPI. E, no caso em análise, ocorreu, seja para caixas e cartuchos, seja para as demais embalagens, processo industrial na gráfica, que adquiriu insumos e fabricou, a partir de tais insumos, embalagens personalizadas para fornecimento a clientes.

Assim, pelas mesmas razões externadas em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, a industrialização de produto pela gráfica, a partir de insumos por ela adquiridos, para posterior fornecimento do produto final personalizado ao cliente, a nosso ver, enquadra-se na hipótese de incidência do IPI.

Não há, assim, fundamento para a distinção efetuada no acórdão recorrido, entre “caixas e cartuchos” e “sacolas e sacos de papel, sacolas de plástico e *kits*”, tendo em conta que todas as embalagens foram confeccionadas na gráfica, em processo industrial, a partir de insumos por ela adquiridos, para posterior entrega do produto final personalizado a clientes. Entretanto, correta a conclusão pela incidência de IPI para “caixas e cartuchos”.

Portanto, voto pelo **conhecimento do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte**, para no mérito, **negar-lhe provimento**.

Conclusão

Pelo exposto, voto pelo conhecimento de ambos os recursos especiais, e por dar provimento ao Recurso Especial Interposto pela Fazenda Nacional e negar provimento ao Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan