



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

Processo nº 10882.723672/2013-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.285 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IPI
Recorrente COMÉRCIO E INDÚSTRIA MULTIFORMAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/01/2009 a 31/12/2009

IPI. SERVIÇO GRÁFICO POR ENCOMENDA E PERSONALIZADO. INCIDÊNCIA. SÚMULAS 143 DO TFR E 156 DO STJ. INAPLICABILIDADE.

A prestação de serviço gráfico, personalizado e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, visto que a LC nº 116, de 2003, apenas afasta a incidência cumulativa de ISS e ICMS, inexistindo na referida lei qualquer determinação quanto à não incidência do IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Sarah Maria L. de A. Paes de Souza (Relatora), Walker Araújo, José Renato P. de Deus e Raphael M. Abad que davam provimento ao recurso voluntário. Designada a Conselheira Maria do Socorro F. Aguiar para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Diego Weis Jr (Suplente convocado) não participou do julgamento em razão do voto definitivamente proferido pela Conselheira Sarah Maria L. de A. Paes de Souza.

[assinado digitalmente]

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

[assinado digitalmente]

Raphael Madeira Abad - Relator Ad Hoc.

[assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Redatora.

Participaram do julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, José Renato Pereira de Deus, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Walker Araujo.

Relatório

Conselheiro Raphael Madeira Abad, redator "ad hoc"

Na condição de redator "ad hoc" para formalização desta decisão, passo a transcrever o relatório constante da minuta do voto da relatora Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza.

Por bem transcrever os fatos e ser sintético, colacionam-se trechos do relatório DRJ/Ribeirão Preto, fls. 1330¹ e seguintes:

Trata-se de auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, constituindo-se os respectivos créditos tributários em desfavor da contribuinte epigráfada, no montante total de R\$ 26.193.968,89 (vinte e seis milhões, cento e noventa e três mil, novecentos e sessenta e oito reais, oitenta e nove centavos), consolidado na data do lançamento, conforme demonstrativo de e-fls. 2 e 1026.

De acordo com o levantamento efetuado pela Fiscalização, consignado na Informação Fiscal (e-fls. 1003/1025), a fiscalizada deu saída, durante o ano-calendário de 2009, a diversos produtos sujeitos à tributação pelo IPI. Não tendo sido declarados e nem comprovados os correspondentes pagamentos, a autoridade fiscal efetuou, de ofício, o lançamento dos débitos apurados. Em resumo, descreveu os seguintes fatos:

1- Do procedimento fiscal

O estabelecimento fiscalizado (matriz) não foi localizado no endereço informado no cadastro CNPJ. Intimações foram expedidas aos demais estabelecimentos filiais da empresa, todas infrutíferas, retornadas por não terem sido eles localizados. Os sócios da empresa, intimados, também não se manifestaram. Em decorrência, foram tomadas providências no sentido de declarar a inaptidão da pessoa jurídica.

Diante da ausência de apresentação dos documentos requeridos à fiscalizada e da DIPJ/2010 (ano-calendário 2009), foram consideradas as seguintes informações:

- *Das GIA's enviadas pela contribuinte à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo – SEFAZ-SP, no período de 01/2009 a 12/2009, constatou-se uma receita de vendas no total declarado de R\$ 28.666.804,85.*
- *Dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) arquivados nos sistemas de controle*

¹ Todas as páginas, referenciadas no voto, correspondem ao e-processo.

da RFB, verificou-se que o sujeito passivo auferiu, em 2009, uma receita bruta de R\$ 71.060.667,88.

- *Consta, nos sistemas de controle da RFB, que outras empresas adquiriram insumos da fiscalizada no valor total de R\$ 5.962.291,93. Cinco empresas foram responsáveis pelo montante de R\$ 5.313.113,96. Junto a estas, foram efetuadas diligências.*
- *Consta, nos sistemas de controle da RFB, que houve retenção de IRRF em nome da fiscalizada, por outras pessoas jurídicas, acusando pagamentos de R\$ 20.100.383,58. Deste total, quatro empresas e uma autarquia foram responsáveis por 99,72%, representando o montante de R\$ 20.044.416,46. Junto a estas, foram efetuadas diligências.*
- *Houve emissão de Requisição de Movimentação Financeira (RMF), nos termos do art. 3º, incisos VII e VIII, alínea b, do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, a instituições financeiras, a fim de se apurar os valores de depósitos bancários movimentados pela fiscalizada. Desconsiderando-se os valores referentes a transferências entre contas de mesma titularidade, resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários e demais lançamentos que não constituem rendimento, chegou-se à conclusão que houve, em 2009, R\$ 59.295.421,69 de depósitos bancários de origem não comprovada.*

Mês (2009)	Receitas Apuradas (R\$)				
	Dacon	Movimentação Financeira	GIA	Em Diligências	
				Prestação de Serviços	Venda de Mercadorias
Janeiro	13.406.798,02	7.174.310,64	122.491,78	2.685.373,53	
Fevereiro	5.419.129,59	6.182.026,57	44.882,00	1.027.018,11	
Março	4.544.176,60	10.300.110,32	23.866,77	1.597.130,21	
Abril	4.518.971,50	2.900.568,81	41.690,98	1.061.112,71	
Maio	5.251.702,29	3.981.346,57	1.500.304,57	974.001,35	
Junho	3.839.675,88	1.869.427,72	2.150.031,89	1.315.709,65	
Julho	4.480.390,23	6.290.508,81	4.087.420,37	1.353.173,28	62.075,79
Agosto	3.936.318,10	2.840.336,00	2.617.641,20	1.091.852,93	414.098,63
Setembro	4.379.278,65	4.271.199,11	4.116.509,65	1.756.405,83	33.517,61
Outubro	9.465.185,46	6.062.742,96	6.594.935,08	3.326.398,76	492.908,29
Novembro	5.430.258,33	3.922.788,92	4.474.260,33	1.173.633,45	779.128,19
Dezembro	6.388.783,23	3.500.055,26	2.892.770,23	384.297,92	304.521,70
Totais	71.060.667,88	59.295.421,69	28.666.804,85	17.746.107,73	2.086.250,21

2- Da omissão de receitas

Tendo em vista as divergências de valores de receitas auferidas, em face de fontes de informações distintas, a Fiscalização assumiu, como valor da receita do período, o maior valor apurado em cada mês. Para caracterizar a omissão de receitas, primeiramente foram considerados os valores apurados em diligências. Como os CFOP constantes nas notas fiscais verificadas em diligência foram declarados nas GIA, as diferenças a maior declaradas nas GIA foram consideradas

omissões apuradas em GIA. Em seguida, as diferenças a maior entre o valor declarado em DACON e o valor [Diligência + GIA] foram tidas como omissões apuradas em DACON. Finalmente, os valores remanescentes podem ser considerados omissões apuradas da movimentação financeira (depósitos bancários). Em suma, a omissões apuradas pela Fiscalização podem ser sintetizadas na tabela abaixo:

Mês (2009)	Receitas Apuradas (R\$)				
	Total da Omissão de Receitas	Omissão Apurada em Diligência	Omissão Apurada em GIA	Omissão Apurada em DACON	Omissão Apurada em RMF
Prestação de Serviços	Venda de Mercadorias				
Janeiro	13.406.798,02	2.685.373,53	0,00	0,00	10.721.424,49
Fevereiro	6.182.026,57	1.027.018,11	0,00	0,00	4.392.111,48
Março	10.300.110,32	1.597.130,21	0,00	0,00	2.947.046,39
Abri	4.518.971,50	1.061.112,71	0,00	0,00	3.457.858,79
Maio	5.251.702,29	974.001,35	0,00	526.303,22	3.751.397,72
Junho	3.839.675,88	1.315.709,65	0,00	834.322,24	1.689.643,99
Julho	6.290.508,81	1.353.173,28	62.075,79	2.672.171,30	392.969,86
Agosto	3.936.318,10	1.091.852,93	414.098,63	1.111.689,64	1.318.676,90
Setembro	4.379.278,65	1.756.405,83	33.517,61	2.326.586,21	262.769,00
Outubro	9.465.185,46	3.326.398,76	492.908,29	2.775.628,03	2.870.250,38
Novembro	5.430.258,33	1.173.633,45	779.128,19	2.521.498,69	955.998,00
Dezembro	6.388.783,23	384.297,92	304.521,70	2.203.950,61	3.496.013,00
Total	79.389.617,16	17.746.107,73	2.086.250,21	14.972.149,94	36.256.160,00
					8.328.949,28

3- Da apuração dos débitos de IPI

Das diligências efetuadas junto às pessoas jurídicas que declararam ter adquirido bens e serviços da fiscalizada, foi identificado o fornecimento dos seguintes produtos:

Produto	NCM	Alíquota IPI
Papel offset	4802.55.92	5%
Papel laser	4802.55.92	5%
Envelope ATM Depósito Cheque	4817.10.00	5%
Envelope ATM Depósito Dinheiro	4817.10.00	5%
Aviso de Recebimento	4817.20.00	5%
Bloqueto de Cobrança	4820.10.00	15%
Formulário Base Cheque	4820.40.00	5%
Questionários Socioeconómicos	4901.10.00	NT
Cadernos de Testes	4901.10.00	NT
Manuais (Livros)	4901.10.00	NT

Segundo o relatório fiscal, apenas os produtos classificados no código 4802.55.92 tiveram o IPI destacado nas notas fiscais. Os demais produtos, embora tenham sido vendidos como prestação de serviços, deveriam sofrer a incidência do imposto, uma vez que ocorreram operações de industrialização. Por isso, as saídas identificadas com esses códigos foram tributadas com as respectivas alíquotas.

Contudo, das omissões apuradas em GIA, DACON e da movimentação financeira, não foi possível discriminar os produtos vendidos por código NCM. Mesmo em algumas das notas fiscais diligenciadas, não foi possível identificar as classificações aplicáveis. Para estes casos, com fundamento no art. 448 do RIPI/2002, aplicou-se a maior alíquota, de 15%. Em resumo, os débitos de IPI apurados resultaram assim:

(...)

4- Da escrita fiscal

Tendo sido apurados débitos de IPI, é necessária a constituição da escrita fiscal (Registro de Apuração do IPI – RAIPI) com vistas a confrontar créditos e débitos, em virtude do princípio da não-cumulatividade. Todavia, a contribuinte não apresentou os Livros do RAIPI, de modo que a Fiscalização considerou as

informações prestadas em PER/DCOMP apresentados pela contribuinte para fins de reconstituição da escrita:

(...)

5- Das multas de ofício

Observou a autoridade fiscal que, sobre o IPI não destacado em notas fiscais, incide a multa prevista no art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Além disso, em razão de não atendimento às intimações, a multa deve ser agravada em 50%, ao teor do art. 80, § 7º, da Lei nº 4.502, de 1964.

6- Da responsabilidade solidária

De acordo com a informação fiscal, tendo sido constatado que a contribuinte não pode ser localizada em seu domicílio e que não opera mais no local designado na ficha cadastral da JUCESP, resta configurada a infração à lei por parte dos administradores, pela falta de comunicação à Junta Comercial de um ato elementar, qual seja a dissolução da sociedade, ato este que visa organizar o patrimônio da sociedade para assegurar a quitação de suas dívidas. Para reforçar o entendimento, a Súmula 435 do STJ enuncia: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

Além disso, a omissão em relação à Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ 2010) aponta para uma outra infração legal.

Na Ficha Cadastral da Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP), obtida no sítio eletrônico “<http://www.jucesp.fazenda.sp.gov.br/>”, consta que o Sr. Emanuel Wolff, CPF 006.559.658-74, e a Sra. Anita Wolff, CPF 053.539.048-34, encontravam-se, na última alteração no quadro societário, na condição de sócios e administradores, assinando pela empresa.

Assim, foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária para os sócios-administradores (e-fls. 1042/1049), cujas cópias foram encaminhadas aos seus endereços via postal.

Cientificada a contribuinte apresentou impugnação, fls. 1085 e seguintes, onde alegou em síntese:

1. Que a totalidade dos valores faturados pela impugnante não se submete à tributação do IPI;
2. Transcreve a súmula 156, do Superior Tribunal de Justiça, e diz que é exatamente essa a atividade da Impugnante, qual seja, a prestação de serviços gráficos, mediante encomenda, de materiais de uso exclusivo do encomendante, e que não serão utilizados comercialmente;

3. Ela afirma que os materiais que são vendidos por ela, mas que não se consubstanciam em impressos personalizados, como papel *off-set* e papel *laser*, foram oferecidos à tributação pelo contribuinte. Os demais materiais listados referem-se a impressos utilizados pelas empresas encomendantes, como envelopes para depósito em cheque ou dinheiro, bloquetos de cobrança, utilizados pelas instituições financeiras, avisos de recebimento encomendados pela Empresa de Correios e Telégrafos, e questionários sócio-econômicos, cadernos de testes e manuais (livros) encomendados pela Universidade Federal de Juiz de Fora;

4. Colaciona uma série de precedentes do STJ, que demonstram que a industrialização sob encomenda está sujeita ao ISS exclusivamente;

5. Afirma que há inexistência de omissão na receita declarada, e que a divergência existente entre os valores faturados e os constantes das movimentações financeiras da empresa se dá em razão dos prazos de pagamento concedidos aos seus clientes. Com efeito, operações faturadas em janeiro de 2009 foram efetivamente pagas pelos adquirentes em fevereiro e março de 2009, provocando as diferenças numéricas, sem, contudo, equivaler a sonegação de qualquer espécie. Exemplifica, demonstrando que, o valor faturado em janeiro de 2013, R\$ 13.406.798,02, é muito inferior ao valor financeiro movimentado nesse mesmo mês, R\$ 7.174.310,64, sendo a diferença objeto de recebimentos nos meses seguintes;

6. Afirma que há desproporcionalidade no que concerne à multa agravada, que a multa não pode restringir o direito de propriedade da contribuinte e que configura enriquecimento sem causa do poder público, citando jurisprudência da Corte Superior;

7. Alega pela não incidência da Taxa Selic sobre a multa de ofício;

8. Pleiteia pela produção de provas em atenção ao princípio da verdade material e a realização de perícia.

Não houve impugnação por parte dos responsáveis solidários, o que resultou nos termos de revelia, fls. 1357/1358.

Houve a conversão do feito em diligência pela DRJ/Ribeirão Preto, fls. 1250, para:

Assim sendo, voto no sentido de que o julgamento seja convertido em diligência, de modo a ser verificada a compatibilidade entre as receitas de vendas levantadas pela Fiscalização, os registros dos documentos fiscais e contábeis em posse do representante legal da empresa e a movimentação financeira ocorrida.

Além disso, sendo possível identificar as receitas de vendas por tipo de produto e código NCM, em cada período, a existência de destaque do IPI nas notas fiscais, os mesmos devem ser informados, reapurando-se o IPI devido.

Atente-se ainda que, sendo cabível, eventuais lançamentos complementares deverão ser efetuados, juntando-se ao presente, por apensação, o respectivo processo.

Às fls. 1318, encontra-se o Termo de Encerramento de Diligência e Relatório Fiscal.

Sobreveio julgamento da DRJ/Ribeirão Preto, fls. 1328 e seguintes, julgando parcialmente procedente o feito. Colaciona-se abaixo a ementa da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

SAÍDA DE PRODUTOS DE IMPRESSÃO GRÁFICA POR ENCOMENDA. OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR DO IPI.

O processo gráfico, ainda que sob encomenda, na regra geral constitui operação de industrialização nos termos definidos pela legislação de regência. Haveria exceção caso se tratasse de impressão, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, conforme definido no Regulamento do IPI, devendo ser, em qualquer situação, preponderante o trabalho profissional. No caso concreto, restou afastada a hipótese de exceção.

OPERAÇÕES SUJEITAS AO ISS E AO IPI. SÚMULA 156 DO STJ. ÉGIDE DA CF/1988. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO.

A Súmula nº 156 do STJ serve para dirimir eventual conflito de competência entre estados e municípios, isto é, resolve conflitos acerca da incidência de ICMS ou ISS. É irrelevante, para determinar a incidência do IPI, o fato do serviço estar catalogado na lista anexa ao Decreto-lei nº 406, de 1968, ou à Lei Complementar nº 116, de 2003, desde que se caracterize como operação de industrialização dentre as modalidades previstas no Regulamento do IPI. A incidência do ISS não exclui a do IPI.

APURAÇÃO DO IPI. OMISSÃO DE RECEITAS. BASE DE CÁLCULO.

Apuradas receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o IPI. As disposições legais e regulamentares estabeleceram a presunção legal de que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, não comprovados com documentação hábil e idônea, constituem receita omitida.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Considera-se como não contestada a matéria que não tenha sido expressamente questionada.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

As presunções legais relativas provocam a chamada “inversão do ônus da prova”, cabendo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado, apresentando para tanto provas materiais que contradigam o lançamento.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PEDIDO DE PERÍCIA CONTÁBIL. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia quando a prova das questões a serem deslindadas poderia ter sido feita mediante a apresentação oportuna de documentos, bem como por não estar configurada situação a exigir conhecimentos técnicos ou científicos especializados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

*MULTA DE OFÍCIO.
LEGALIDADE.CONSTITUCIONALIDADE.*

Escapa à competência da autoridade administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Nesta condição, diante da ocorrência da hipótese prevista em lei, há que se aplicar a multa de ofício.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

O valor exonerado do auto de infração no julgamento da DRJ/Ribeirão Preto está abaixo do previsto na Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017. No próprio acórdão, não há interposição de Recurso de Ofício.

A contribuinte irresignada apresentou Recurso Voluntário, fls. 1381 e seguintes, onde repisou os argumentos da impugnação. Os solidários responsáveis, que já eram revéis na fase de impugnação, não apresentaram Recurso Voluntário.

É o relatório."

Voto Vencido

Conselheiro Raphael Madeira Abad, redator "ad hoc"

Na condição de redator "ad hoc" para formalização desta decisão, passo a transcrever o voto constante da minuta do voto da relatora Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza.

"1. Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado de modo tempestivo, a ciência do acórdão ocorreu em **14 de junho de 2016**, fls. 1376, por meio do edital de ciência eletrônico, e

o recurso foi protocolado em **05 de julho de 2016**, fls. 1377. Trata-se, portanto, de recurso tempestivo e de matéria que pertence a este colegiado.

2. Do mérito

2.1. Do campo de incidência tributária do IPI e do conflito com o campo de incidência tributária do ISS

No que concerne ao mérito, a Recorrente afirma que a totalidade dos valores faturados não se submete à tributação do IPI, afirmando ser uma caso de não incidência tributária, colacionando jurisprudência do STJ e do CARF.

No caso em análise, primeiramente, é importante observar a chamada competência constitucional a fim de realizar um exame se há incidência ou não do IPI nos **serviços da indústria gráfica sob encomenda**. Preceitua a Constituição Federal:

Constituição Federal

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Quanto ao critério material do IPI, JOSÉ ROBERTO VIEIRA² o elucida:

Temos, enfim, o critério material da hipótese de incidência tributária desse imposto, em sua inteira compostura constitucional: realizar operações com produtos industrializados.

Assim, aquele que realizar operações de industrialização, no caso, o industrial é o chamado destinatário constitucional tributário. Das lições doutrinárias³, retiram-se mais lições para elucidar a incidência tributária do tributo em questão:

Por fim, no que concerne à hipótese da norma de incidência desse tributo, acrescente-se uma última reflexão. Se, da Lei Maior, deflui a noção de que o IPI tributa a realização de operações com produtos industrializados, despontando o industrial como o destinatário constitucional tributário; e se, da lei ordinária, deriva a ideia de que essas operações são jurídicas e implicam transmissão da propriedade ou posse dos produtos, bem como decorre a informação de que elas se devem dar por consumadas no momento da saída dos produtos industrializados

² VIEIRA, José Roberto. IPI X ICMS X ISS: conflitos de competência ou sedução de aparências. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. Direito tributário: tributação do setor industrial. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 63.

³ Ibid, p. 67-68.

dos estabelecimentos que os industrializaram; torna-se certo e inconteste que esse tributo atinge os negócios jurídicos com os produtos, quando eles tenham sido, imediatamente antes, industrializados; resulta lúmpido e incontroverso que o IPI incide na primeira etapa da cadeia de produção e comercialização dos produtos industrializados.

(...)

De pleno acordo com a tese, entendemos manifesto e indisputável que esse imposto alcança as operações realizadas pela indústria.

Das lições acima citadas, entende-se que o campo do IPI é realizar operações com produtos industrializados, já o campo de incidência de ISS é prestar serviços. É nítido que o campo de incidência do IPI e do ISS possuem zonas de conflito, como o vislumbrando no caso em análise. Enquanto o IPI consubstancia-se em uma **operação de dar**, o ISS apresenta-se como uma **obrigação de fazer**. Os serviços complexos e a industrialização por encomenda são duas zonas cinzentas, em que se depara com um possível **conflito de competência** entre o IPI e o ISS, onde deve ser analisado se é uma obrigação de dar ou uma obrigação de fazer.

Quanto aos campos de incidência tributária, a Constituição Federal, por meio da atribuição da competência tributária, os delimita e caso haja um possível conflito de competência, ela, em seu artigo 146, dispõe o seguinte:

Constituição Federal

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

No caso em análise, a lei complementar do ISS, LC nº 116/2003, que, por sua vez, possui um caráter de lei nacional, é o instrumento adequado para regular o conflito de competência do caso em análise, se sob os serviços de indústria gráfica incidirá ou não o IPI, tentando solucionar a tensão existente entre a incidência do IPI e a incidência do ISS.

No que concerne à referida lei, das lições de JOSÉ ROBERTO VIEIRA⁴, retira-se:

Solucionava juridicamente bem a questão, lembrando que essa lei complementar guarda uma relação de espécie para com o gênero da lei complementar do art. 146, destinando-se, no caso, apenas a dispor sobre eventuais conflitos "de competência" (...)

Da Lei Complementar nº 116/2003, retira-se:

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

13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

(...)

⁴ Ibid, p. 81.

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)

Observado o que seria o conflito de competência e como a lei complementar vem dirimir tal problema, importante entender o caso em análise. MARCELO CARON BAPTISTA⁵ esclarece o que seria a **industrialização por encomenda**:

O industrial, de regra, elabora o produto e assume os riscos quanto à sua comercialização. O fazer, então, é indissociável do comportamento de industrializar, de criar produtos, o que não afasta a natureza jurídica da prestação-fim objeto de suas operações. Por essa razão, o único ponto de suposto atrito entre o IPI e o ISS está na chamada industrialização por encomenda.

Trata-se de contrato que tem por objeto a elaboração de um produto, pelo industrial, conforme as necessidades específicas daquele que fez a encomenda. O industrial, nesse caso, não se resume a elaborar o produto com as características que ele entende necessárias para viabilizar a sua comercialização, tal qual aqueles constantes de sua linha normal de produção. Ao contrário, ele somente atua mediante prévia contratação de seus esforços, para produzir algo que, mesmo podendo ser similar àquilo que normalmente elabora, será portador de propriedades idealizadas e/ou exigidas pelo autor da encomenda.

Avultam, então, duas prestações diferentes; uma de fazer (elaborar o produto encomendado) e outra de dar (entregá-lo a quem encomendou). Ambas são imprescindíveis para que a obrigação do industrial se dê por cumprida. Sem a prestação de fazer não haverá produto, e sem a prestação de dar o dever jurídico não será cumprido. Resta saber qual dos comportamentos se sobrepõe como prestação-fim da relação contratual.

No caso em análise, a Recorrente chegou a tributar com IPI aqueles produtos que não se tratavam de industrialização por encomenda, como por exemplo, o papel *off set*. Retira-se do TVF, fls. 1011, como a Recorrente tributou os produtos:

- Tecnoformas Indústria Gráfica LTDA apresentou Notas Fiscais contendo:

ENVELOPE ATM DEPÓSITO CHEQUE

ENVELOPE ATM DEPÓSITO DINHEIRO

Obs.: Não houve destaque de IPI nas Notas Fiscais.

⁵ BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto à norma. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 318-319.

- *TEC2DOC Serviços de Tecnologia:*

PAPEL OFF SET

Obs.: Houve destaque de IPI nas Notas Fiscais.

- *Fingerprint Processamento de Dados:*

PAPEL OFF SET

PAPEL LASER

Obs.: Houve destaque de IPI nas Notas Fiscais.

- *UFJF:*

Impressão de Questionários Socioeconômicos

Impressão de Cadernos de Testes

Impressão de Manuais (Livros)

Obs.: Não houve destaque de IPI nas Notas Fiscais. Entretanto, produto Não Tributado pelo mesmo.

- *Correios:*

AVISO DE RECEBIMENTO

Obs.: Não houve destaque de IPI nas Notas Fiscais.

- *Banco Nossa Caixa S/A:*

ENVELOPE ATM DEPÓSITO CHEQUE

ENVELOPE ATM DEPÓSITO DINHEIRO

BLOQUETO DE COBRANÇA

Obs.: Não houve destaque de IPI nas Notas Fiscais.

- *Banco do Brasil S/A (BB):*

FORM BASE CHQ

BLOQ DE COBRANÇA

ENV ATM DEPÓSITO DINHEIRO

ENV ATM DEPÓSITO DINHEIRO

Obs.: Não houve destaque de IPI nas Notas Fiscais.

- *CEF:*

Não foi possível identificar os itens das notas fiscais.

- *Indústria Gráfica Brasileira LTDA e Editora Abril S/A:*

Não houve Notas Fiscais de Venda emitidas pelo Contribuinte para estas empresas.

Observa-se a partir do Termo de Verificação Fiscal, que para a *industrialização normal*, houve o pagamento de IPI, mas para a *industrialização sob encomenda* não houve o destaque, apresentando-se como correta a atitude da contribuinte, uma vez que, nestes casos, há a prevalência da obrigação de fazer sobre a obrigação de dar. Por exemplo, na confecção do aviso de recebimento dos Correios, industrializado sob encomenda pela Recorrente, tal tipo produto somente poderá ser utilizado em suas agências, apresentando-se a obrigação de fazer como mais importante que a de dar, ou seja, trata-se de um nítido caso de industrialização por encomenda e, portanto, fora do campo de incidência tributária do IPI.

Assim, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPI. COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA. IPI. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 156/STJ.

1. *A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, está sujeita apenas ao ISS, não se submetendo ao ICMS ou ao IPI.*
2. *Aplicação analógica da Súmula n. 156/STJ: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS".*
3. *Recurso especial a que se nega seguimento.*

(STJ; Resp 1.308.633-SP; Relator: Ministro Castro Meira; Data da sessão: 28.05.2013)

Portanto, diante do nítido conflito de competência, deve prevalecer a incidência do ISS, excluindo-se a incidência do IPI, assistindo razão à Recorrente em não oferecer à tributação a industrialização sob encomenda.

3. Conclusão

Por todo exposto, conheço o recurso voluntário e concedo provimento integral.

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza

Caso seja vencida no mérito do Recurso Voluntário, passo à análise das demais questões:

1. Da multa agravada

A Recorrente expõe que o percentual utilizado para aplicação da multa afronta o determinado na legislação. Ela diz que a multa não pode possuir um fim arrecadatório, tampouco restringir o chamado direito de propriedade, configurando um enriquecimento ilícito por parte do Estado. Afirma que, no caso em análise, a multa possui efeito confiscatório, colaciona jurisprudência do STF.

No caso em análise, foi aplicada a multa agravada de 112,5%, com base nos seguintes fundamentos fáticos, fls. 1023:

F - MULTA AGRAVADA

Mesmo intimada e re-intimada, com ciência do sócio-administrador, acerca do andamento do presente procedimento, o Sujeito Passivo não atendeu às intimações lavradas pela fiscalização.

Em face do exposto, a multa referente à falta de destaque de IPI será agravada em 50%, conforme determina o art. 80, §7º, da Lei nº 4.502, de 1964.

Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 7º:

“§ 7º Os percentuais de multa a que se referem o caput e o § 6º deste artigo serão aumentados de metade nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007).”

No caso em análise, a Recorrente foi intimada diversas vezes para apresentar a documentação solicitada pela fiscalização e não atendeu às intimações, o que resultou na multa agravada. O lançamento de ofício enseja a aplicação da multa de 75%, o que será acrescido da metade caso não haja atendimento nas intimações:

Lei nº 9.430, de 1966

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

Quanto à argumentação da Recorrente quanto ao caráter confiscatório, aplica-se a Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária". Portanto, diante da falta de atendimento às intimações de forma reiterada, mantém-se a multa agravada.

2. Juros de mora sobre a multa de ofício

A Recorrente alega que não deve haver a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, pois tal exigência é contrária à legislação em vigor e à jurisprudência deste Egrégio Tribunal.

Observa-se, primeiramente, o que o Código Tributário Nacional versa sobre a aplicação dos juros de mora:

Código Tributário Nacional

Art. 161. 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 e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A legislação deixa claro que caso não haja legislação sobre o percentual dos juros de mora será aplicada a taxa de um por cento ao mês. No que concerne à legislação infraconstitucional, observa-se que o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, dispõe que:

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Realiza-se uma remissão, então, ao art. 5º, § 3º, da Lei 9.430/1996:

Lei nº 9430, de 1996

Art. 5º. (...)

(...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

A legislação prevê a incidência da taxa Selic, que no caso é o juros de mora, sobre a impontualidade do pagamento, mas não em relação à multa. Assim, já decidiu este Tribunal Administrativo:

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. Não existe amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício. (Acórdão no 3403001.541, Rel. Cons. Antonio Carlos

Atulim, unanimidade em relação ao tema, sessão de 24.abr.2012)

Nesse sentido, deve ser retirada a incidência do juros de mora sobre a multa de ofício por falta de fundamento legal.

3. Das Provas

A Recorrente entende que é indispensável a realização de perícia para analisar as notas fiscais e entende que a decisão da DRJ/Ribeirão Preto é contraditória e que deve ser atendido o princípio da verdade material.

Em relação ao deferimento da perícia, este não se mostra obrigatório em todos os casos que são pleiteados pelos contribuintes. Importante analisar o que a legislação prevê em relação à perícia:

Decreto nº 70.235/1972

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Observa-se que a legislação prescreve que a autoridade determinará a realização de perícia, quando entender necessária. No caso em análise, foi realizada uma perícia, ainda na fase de impugnação, fls. 1318, que o julgador entendeu necessária. Na presente fase processual, entende-se que é desnecessária a realização de perícia, uma vez que como não foi entendido ser caso tão somente de incidência de ISS, não será a prova fática que irá modificar a opinião do julgador, já que a perícia anterior, que optou por entender pela incidência do IPI, refez o trabalho de apuração do IPI. Portanto, indefere-se o pedido de perícia por ser desnecessária."

Voto Vencedor

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Redatora:

Com a devida vênia à i. Relatora, discorrer-se-á a seguir quanto aos fundamentos que emolduram a divergência quanto à parte meritória e juros sobre a multa de ofício, matérias atinentes ao voto vencedor.

Destaca o Termo de Verificação Fiscal de fl. 1.003/1.025:

Como o Contribuinte não incluiu os NCM nas NF de Venda, relacionamo-los assim:

Produto	NCM	Descrição NCM (Subitens)	Descrição NCM (Capítulo e Posição)
PAPEL OFF SET	4802.55.92	Kraft	PAPEL E CARTÃO, NÃO REVESTIDOS, DOS TIPOS UTILIZADOS PARA ESCRITA, IMPRESSÃO OU OUTROS FINS GRÁFICOS, E PAPEL E CARTÃO PARA FABRICAR CARTÕES OU TIRES PERFORADOS, SEM PERFURAR, EM ROLOS OU EM FOLHAS DE FORMA QUADRADA OU RETANGULAR, DE QUaisquer DIMENSÕES,
PAPEL LASER			
ENVELOPE ATM DEPÓSITO CHEQUE	4817.10.00	Envelopes	ENVELOPES, AEROGRAMAS, BILHETES-POSTAIS NÃO ILUSTRADOS E CARTÕES PARA CORRESPONDÊNCIA, DE PAPEL OU CARTÃO; CAIXAS, SACOS E
ENVELOPE ATM DEPÓSITO DINHEIRO			
AVISO DE RECEBIMENTO	4817.20.00	Aerogramas, bilhetes-postais não ilustrados e cartões para correspondência	SEMELHANTES, DE PAPEL OU CARTÃO, CONTENDO UM SORTEIO DE ARTIGOS PARA CORRESPONDÊNCIA
BLOQUETO DE COBRANÇA	4820.10.00	Livros de registro e de contabilidade, blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes	LIVROS DE REGISTRO E DE CONTABILIDADE, BLOCOS DE NOTAS, DE ENCOMENDAS, DE RECIBOS, DE APONTAMENTOS, DE PAPEL PARA CARTAS, AGENDAS E ARTIGOS SEMELHANTES, CADERNOS, PASTAS PARA DOCUMENTOS, CLASSIFICADORES, CAPAS PARA ENCADERNAÇÃO (DE FOLHAS SOLTAS OU OUTRAS
FORM BASE CHQ	4820.40.00	Formulários em blocos tipo "manifold", mesmo com folhas intercaladas de papel-carbono (papel químico*)	
Questionários Socioeconômicos			
Cadernos de Testes	4901.10.00	Em folhas soltas, mesmo dobradas	LIVROS, BROCHURAS E IMPRESSOS SEMELHANTES, MESMO EM FOLHAS SOLTAS
Manuais (Livros)			

Embora o Contribuinte tenha destacado IPI somente quando vendeu o produto identificado pelo NCM 4802.55.92 nas Notas verificadas nas Diligências, o Contribuinte também deveria ter destacado IPI nas vendas relacionadas aos demais produtos (exceto o NCM 4901.10.00, por ser NT). Uma vez que do papel utilizado na impressão pelo Contribuinte surge um novo produto específico (nova espécie), resta caracterizada a industrialização, ainda que tal produto tenha sido encomendado pelos clientes do Sujeito Passivo. Senão, vejamos: (grifei).

(...)

Não obstante a incidência do ISS nas Notas Fiscais apresentadas, não há óbice à incidência do IPI nas operações de Prestação de Serviços com posterior entrega de mercadoria, visto que a lei complementar que trata da incidência do ISS - Lei Complementar (LC) nº 116, de 31 de julho de 2003 - cumprindo o comando do art. 156, inciso III, da Constituição Federal em vigor, apenas determina, em seu art. 1º, § 2º, que os serviços mencionados na lista anexa à referida LC, ressalvadas as exceções expressas na própria lista, não estão sujeitos ao imposto ICMS, de competência estadual, incidente sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Em momento algum, exclui dos serviços relacionados na lista a incidência do IPI, de competência federal. Desta forma, se numa determinada prestação de serviço

também ocorre fato gerador do IPI, necessariamente este também incidirá. Senão, vejamos:

(...)

Ressalta-se que a própria empresa reconhece que os seus produtos são industrializados, pois indicou a existência de saldo credor de IPI, decorrente da entrada de insumos, conforme veremos adiante na seção **D (REESCRITA FISCAL)**. Caso contrário, se o produto fosse não-tributado ele não estaria no campo de incidência do imposto, não ocorrendo atuação do princípio da não-cumulatividade, pois assim o IPI destacado nos insumos deveria ser considerado custo.(grifei).

Diante do contexto fático, observa-se que a matéria nuclear consiste em verificar se no caso em lide há a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

O ⁶art. 153 da CF/88 ao dispor que compete à União instituir impostos sobre produtos industrializados, indica que o critério material da hipótese de incidência tributária é a execução de uma operação de industrialização.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I,II, III - (...);

IV - produtos industrializados;(grifei).

Nesse contexto, dispõem os artigos 3º e 4º do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002). (grifei).

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

(...)

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

⁶ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I,II, III - (...);
IV - produtos industrializados;

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

(...)

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados. (grifei).

(...)

Art. 34. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

(...)

II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Das disposições acima transcritas verifica-se que para que haja incidência do IPI é necessária a existência de um produto resultante de uma operação de industrialização e que haja a saída do referido produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Nesse sentido, apropriadamente fundamenta a decisão de piso:

Defende a impugnante que parte de suas atividades trata-se de serviços de composição gráfica realizados sob encomenda e, por isso, escapariam ao campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. Aduz (e-fls. 1089/1090):

(...)

Frise-se que a impugnante não demonstra e não quantifica a parcela que corresponderia a essas atividades, cuja tributação é alvo de contestação. Mas vê-se, desde logo, que o mérito da discussão cinge-se em determinar se as operações de saída por encomenda do estabelecimento constituiriam-se em fatos geradores do IPI.

No fundo, o que se debate é a competência tributária sobre os fatos econômicos ocorridos. Assim, a investigação deve principiar pela Constituição Federal, pois os âmbitos de incidência dos tributos estão ali predefinidos.

(...)

A CF/1969, ao tratar da competência dos Municípios para instituir impostos, excluiu 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 - (...);

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Como na CF/1988 esta exclusão de competência foi mantida apenas em relação ao ICMS (art. 156, III), 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, à luz das respectivas regras-matrizes de incidência fixadas na constituição vigente.

(...)

À luz da CF/1988, o IPI não interfere e nem sofre a interferência dos impostos ISS e ICMS, municipal e estadual. No presente caso, os clientes da ora impugnante, ao encomendarem as impressões gráficas personalizadas, sem dúvida estão encomendando uma prestação de serviço, nos moldes previstos originalmente no art. 8º do DL nº 406, de 1968.

Para que tal encomenda possa ser executada, a interessada, ora impugnante, é obrigada a adquirir insumos e a transformá-los em novo produto que, posteriormente, sairá do estabelecimento para ser entregue ao cliente, consubstanciando-se a hipótese prevista no art. 4º do Regulamento do IPI – RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002).

Finalmente, ao se consumar a prestação do serviço, pela tradição da coisa e recebimento do preço, ocorre a circulação de mercadoria (art. 2º, I, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996). Bem se vê que, na mesma operação econômica, para a prestação desse serviço, a interessada pratica o fato gerador do IPI.

Ressalte-se que a edição da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, não modificou o entendimento.

Conclui-se, então, que o processo gráfico, ainda quando realizado sob encomenda, na regra geral constitui operação de industrialização nos termos definidos pela legislação regente. Haveria exceção caso se tratasse de impressão, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, nos termos definidos no art. 5º, V, do RIPI/2002, devendo ser, em qualquer situação, preponderante o trabalho profissional.(grifei).

No caso concreto restou afastada a hipótese de exceção.

*Delimitada a situação fática, infere-se que ocorrendo a incidência tributária, nasce portanto a obrigação tributária, cuja natureza é *ex lege*, conforme preveem o § 1º do art. 113 e o artigo 114 do C.T.N*

Estando assim a cobrança de tributo permeada pelo princípio da legalidade, e constatado no caso em apreço a ocorrência de uma operação de industrialização e o consequente fato gerador do IPI, infere-se que só seria possível excluir a incidência do IPI se houvesse previsão expressa em lei excluindo da hipótese de incidência a atividade acima

demonstrada, no entanto verifica-se que a lei de regência da matéria não traz essa exclusão em seu texto.

Com efeito, inexistindo por expressa determinação legal exclusão da hipótese de incidência, no caso da operação de composição gráfica, tampouco se caracterizando a espécie dos autos como encomenda direta do usuário ou consumidor, nos termos do ⁷art. 5º, V, c/c art. 7º, II, do RIPI/2002 efetuada na residência do confeccionador ou preparador ou em oficina que forneça, preponderantemente, trabalho profissional, hipótese em que estaria descaracterizada a operação como industrialização, dessume-se que há incidência do IPI na operação ora em lide.

Ultrapassada essa questão, resta analisar se o ordenamento jurídico abriga a tributação pelo IPI e ISS na operação *sub examine*, em face da jurisprudência colacionada pela Recorrente.

Constata-se que o ISS, defendido pela Recorrente como único imposto exigível no caso dos autos, tem como fato gerador a prestação de serviços conforme lista anexa à a Lei Complementar nº 116, (LC), de 2003, não estando referidos serviços sujeitos ao ICMS, ainda que a prestação envolva fornecimento de mercadorias, conforme dicção do artigo 1º e § 2º do referido texto legal, inferindo-se portanto que existem serviços que contemplam também o fornecimento de mercadorias, cuidando nesse caso a lei de expressamente excluir o ICMS, no entanto, quanto ao IPI, como vimos, ainda que haja uma operação de industrialização que contemple também uma prestação de serviços, não há essa expressa determinação legal e desse modo, sendo a obrigação tributária, *ex lege*, como já ressaltado, não é possível por um mero raciocínio lógico inferir-se que também está excluído o IPI.

Dispõe a Lei Complementar nº 116, (LC), de 2003, acima referida:

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.

(...)

§ 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. (grifei).

⁷ Art. 5º Não se considera industrialização:

(...)

V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;

Art. 7º Para os efeitos do art. 5º:

(...)

II nos casos dos seus incisos IV e V:

a) oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts; b) trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo com sessenta por cento.

Repõe-se que conforme acima disposto, e estando também ressaltado pelo TVF, a Lei Complementar (LC) nº 116, de 31 de julho de 2003, apenas determina, em seu art. 1º, § 2º, que os serviços contemplados na lista anexa à referida LC, ressalvadas as exceções expressas na própria lista, **não estão sujeitos ao imposto ICMS**, ou seja, referida lei apenas afasta a incidência cumulativa de ISS e ICMS, inexistindo assim, na referida lei qualquer determinação quanto à não incidência do IPI.

Nesse mister, verifica-se inaplicável ao caso o enunciado da Súmula 156 do STJ, visto que os precedentes que embasaram a interpretação sumulada se referem expressamente quanto ao conflito de competências no âmbito do ISS e ICMS.

Importa destacar para a conclusão da presente análise os seguintes dispositivos do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...).

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. (grifei)

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; (grifei).

Ante os comandos acima, considerando o substrato fático dos autos e as normas de regência do IPI, reproduzidas acima na parte que importa à interpretação da lide, tendo o IPI como fato gerador a industrialização e saída, do estabelecimento industrial, a ocorrência do pressuposto fático, de uma operação de industrialização, como é o caso dos autos, sem que exista dispositivo legal excluindo essa hipótese do campo de incidência, implica a incidência do referido imposto.

Na esteira do raciocínio exposto, citam-se os precedentes abaixo:

Acórdão CSRF nº 9303-002.265, de 09/05/2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/04/2003

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.

Acórdão 3802-003.433, de 20/08/2014:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI**

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/12/2000

IPI. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA (BOBINAS PERSONALIZADAS).

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

Recurso ao qual se nega provimento.

Em que pesem as respeitáveis decisões, judiciais e administradas apresentadas pelo Recorrente, as quais não vinculam essa instância administrativa, tomo de empréstimo mais uma vez excertos da decisão de piso que pertinentemente asseverou:

Só seria jurídico excluir a incidência do IPI se houvesse previsão expressa em lei excluindo do conceito de industrialização a atividade de artes gráficas, a exemplo do que ocorre com os casos elencados no art. 5º do RIPI/2002, sendo que a existência de alguns julgados nesta direção não autoriza a aplicação do mesmo entendimento ao caso presente, porque o Tribunal não está impedido de rever este equivocado entendimento.(grifei).

Conclui-se portanto, que inexistindo disposição legal quanto à não incidência do IPI na espécie dos autos, impõe-se ao caso as disposições da Lei 4.502, de 1964.

Da incidência de juros sobre a multa de ofício

Com relação aos juros moratórios sobre a multa de ofício, observe-se a dicção dos seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

...

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

...

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Dos dispositivos acima transcritos constata-se que a obrigação tributária concebida pelo CTN surge com a ocorrência do fato gerado, no entanto, os elementos da relação jurídico-tributária só se encontram delineados por meio de ato administrativo, denominado de lançamento, quando então surge o crédito tributário.

Com efeito, é importante ressaltar nos termos das disposições do artigo 139 acima transcrito que o legislador fez questão de diferenciar obrigação tributária do crédito tributário, apesar deste decorrer daquela e ambos terem a mesma natureza.

Segundo ⁸Paulo de Barros Carvalho:

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento. O crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo. A natureza de ambas as entidades é, portanto, rigorosamente a mesma.

Nesse sentido cabe transcrever as disposições do art. 161 do CTN:

Art. 161. 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 e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Com efeito, a interpretação que se pode inferir do art. 161 acima transcrito encontra eco nos artigos precedentes do CTN já transcritos de modo a sinalizar que a norma insculpida no referido artigo não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Assim, na esteira desse raciocínio deduz-se que o crédito tributário abriga tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, uma vez que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente.

A matéria nuclear *sub examine* tem sido objeto de discussão reiterada nesse E. Conselho, de modo que adoto como fundamento decisório o voto proferido no Acórdão nº 9303-002.400, de 15/08/2013, com escopo no artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999, cuja ementa e excertos do voto estão a seguir transcritos, na parte de interesse:

EMENTA

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 21ª ed - São Paulo: saraiva, 2009, p.400.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000*

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a atributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

EXCERTOS DO VOTO

A matéria trazida à apreciação deste colegiado restringe-se à incidência de juros de mora sobre multa de ofício não paga na data de seu vencimento.

A decisão recorrida afastou os juros sobre a multa de ofício sob o argumento de que haveria necessidade de lei específica que previsse tal hipótese. A meu sentir esse entendimento não merece prosperar, vez que a legislação tributária prevê, expressamente, a incidência de juros moratórios sobre os créditos tributários não pagos no vencimento, aí incluídos aqueles decorrentes de penalidades, senão vejamos.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente, conforme o § 1º do art. 113 do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Paralelamente, o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, indubitavelmente, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Conforme palavras do ilustre conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

“Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, o que se verá será, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro. “Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica é que a penalidade é crédito tributário.(sic).

Passamos agora a verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

A norma geral, estabelecida no art. 161 do Código Tributário Nacional, dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Art. 161. 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 e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

A par dessa norma geral, para não deixar margem à dúvida, o legislador ordinário, estabeleceu que os créditos decorrentes de penalidades que não forem pagos nos respectivos vencimentos estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que transcrevo abaixo.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em suma, tem-se que o crédito tributário, independentemente de se referir a tributo ou a penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.(grifei).

Feitas essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício não paga na data do respectivo vencimento.(grifei).

A jurisprudência ainda pode ser demonstrada através dos seguintes acórdãos:

Acórdão nº 9101-001.863, de 30/01/2014:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*Ano-calendário: 2005**Ementa:*

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Acórdão nº 2301-004.441, de 27/02/2016:***JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.***

A multa de ofício constitui juntamente com o tributo atualizado até a data do lançamento o crédito tributário e está sujeito à incidência de juros moratórios até sua extinção pelo pagamento.

É digno de realce o entendimento do STJ acerca da matéria conforme ementa a seguir reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Nos termos dos fundamentos acima colacionados, constata-se que não há reparos no presente feito.

Ante o exposto, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

[Assinado digitalmente]
Maria do Socorro Ferreira Aguiar
Redatora