



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10882.723672/2013-95
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.275 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de agosto de 2019
Recorrente COMÉRCIO E INDÚSTRIA MULTIFORMAS LTDA
Interessado 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 unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Demés Brito – Relator.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demés Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão nº 3302-005.285, de 20 de março de 2018, fls. 1.423 a 1.4491, cuja ementa está assim redigida:

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.,

A divergência suscitada, conforme alegações da recorrente, diz respeito sobre a incidência de IPI sobre os serviços gráficos personalizados, passíveis de tributação pelo ISS.

Do juízo de admissibilidade, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao recurso, às e-fls.1516-1521.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às e-fls. 1523- 1530, pugna pelo improvimento do Recurso interposto pela Contribuinte.

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato

Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

Primeiramente, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem

como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

Decido.

In caso, 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, 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 efls.2 e 1026.

A decisão recorrida negou provimento ao Recurso Voluntário, com fundamento de que 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 norma qualquer determinação quanto à não incidência do IPI.

Analisando a *quaestio*, observo que os materiais vendidos pela Contribuinte, referem-se a impressos utilizados pelas empresas encomendantes, como envelopes para depósito em cheque ou dinheiro, bloquitos 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.

Como se vê, não se trata de materiais impressos passíveis de comercialização, servindo exclusivamente para utilização personalizada dos encomendantes, portanto, não o que se falar em hipótese de incidência do IPI, apenas do ISS.

Na espécie, por se tratar de impressos para utilização final dos encomendantes, em sintonia com os Tribunais superiores, *in caso* incide a Súmula de nº 156 do Superior Tribunal de Justiça - STJ¹, que assim dispõe:

SÚMULA Nº 156

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

¹ Precedentes: REsp 1.235-SP (2ª T, 21.08.1991 – DJ 16.09.1991) REsp 5.808-SP (1ª T, 02.12.1992 – DJ 17.12.1992) REsp 18.992-SP (2ª T, 31.08.1994 – DJ 10.10.1994) REsp 33.414-SP (2ª T, 30.11.1994 – DJ 19.12.1994) REsp 37.548-SC (1ª T, 15.09.1993 – DJ 11.10.1993) REsp 37.967-SP (1ª T, 29.03.1995 – DJ 08.05.1995) REsp 44.892-SP (2ª T, 03.05.1995 – DJ 22.05.1995) REsp 61.914-RS (1ª T, 17.04.1995 – DJ 22.05.1995).

Nesse mesmo diapasão, o STJ no julgamento do AgRg no Recurso Especial nº 1.308.633 - SP (2011/0052026-8) analisando a mesma questão, firmou entendimento contido na Súmula nº 156. Vejamos:

"RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. 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. Precedentes.

2. Aplicação analógica da Súmula n. 156/STJ.

3. Agravo regimental não provido.

(...)

Voto

No caso, a autora tem como objeto social a execução de serviços de composição gráfica e impressão a clientes mediante pedido específico, conforme exposto em sua inicial e de acordo com seu contrato social (e-STJ fl. 471). Tratando-se de serviço de composição gráfica por encomenda, a jurisprudência do STJ firmou-se no mesmo sentido do aresto recorrido, reconhecendo a incidência, **unicamente**, do ISS, excluída a atividade do campo de incidência do IPI.

(...)

Sem razão a agravante quando afirma que a incidência do ISS não afasta a do IPI. Os precedentes citados, diferentemente do que alega, são específicos e firmam, expressamente, a tese de que "a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, está sujeita **apenas** ao ISS, não se submetendo ao ICMS ou ao **IPI**" (AgRg no AREsp 213.594/SP, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 26.9.2012 – sem destaque no original). Ante o exposto, **nego provimento ao agravo regimental**.

É como voto".

Neste mesmo sentido, esta E. Câmara Superior, no julgamento do acórdão de nº 9303004.631, sessão de 14 de fevereiro de 2017, de Relatoria da Ilustre Conselheira Érika Costa Camargos Autran, negou-se provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, ao entendimento de que a produção sob encomenda, e a subsequente saída da indústria gráfica, de produtos com impressão personalizada, customizada, e destinado ao consumo final pelo encomendante, está dentro do campo de incidência do ISS e fora do campo de incidência do IPI. Transcreve-se fragmentos do aresto:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

INCIDÊNCIA DO IPI E DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. IMPOSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA.

A produção sob encomenda, e a subsequente saída da indústria gráfica, de produtos com impressão personalizada, customizada, e destinado ao consumo final pelo encomendante, está dentro do campo de incidência do ISS e fora do campo de incidência do IPI e do ICMS.

Se determinado fato é entendido como industrialização, esse mesmo fato não pode ser ao mesmo tempo definido como serviço de qualquer natureza. Em outras palavras, um fato não pode estar no campo das competências atribuídas à União e ao mesmo tempo no campo das competências atribuídas aos Municípios.

(...)

Com razão a Contribuinte quando afirma que incide apenas o ISS, os precedentes citados, não se coadunam com entendimento esposado pela decisão recorrida, de modo que, a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, esta sujeita apenas ao ISS, não se submetendo ao IPI.

Dispositivo

Ex positis, dou provimento ao Recurso interposto pela Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com o devido respeito ao voto do ilustre relator, discordo de suas conclusões a respeito da matéria.

Como relatado, a questão a ser analisada refere-se à incidência do IPI sobre os produtos originados da prestação de serviços impressos utilizados pelas empresas encomendantes, como envelopes para depósito em cheque ou dinheiro, bloquetes 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.

A Recorrente alega que pela simples análise das características de suas atividades na produção é possível concluir que não se trata de hipótese de incidência do IPI, pelo fato de não realizar a materialidade do imposto, qual seja, industrializar produtos.

Não há como concordar com este entendimento, senão vejamos.

O art. 153, inciso IV, da CF/88 outorgou competência à União para instituir o imposto sobre produtos industrializados – IPI. O art. 46, § único, do CTN, por sua vez, prescreveu que o imposto incide sobre produtos industrializados, assim considerados aquele que tenha sido submetido **a qualquer operação** que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo, *verbis*:

Art. 153/CF - Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

Art. 46/CTN - O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

(...)

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

(...)

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido **a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.**

(...)

Deste modo, pode-se extrair o *critério material* da norma de incidência tributária do tributo: **executar uma operação de industrialização.**

Para que ocorra a incidência do IPI é condição necessária e suficiente a execução, pelo contribuinte, de qualquer operação de industrialização, ou, em outras palavras, a existência de um produto resultante de uma operação de industrialização e que este produto, em determinado momento, saia, a qualquer título, do estabelecimento que o produziu.

No caso em litígio, a Recorrente adquiriu insumos, **modificou** sua natureza e **aperfeiçou sua aparência para consumo**, transformando-os em novos produtos industrializados, personalizadas, de uso exclusivo do encomendante (com o logotipo e razão social/marca do encomendante, textos explicativos, etc...), a serem utilizadas em várias finalidades.

Posteriormente, a empresa deu saída a esses produtos de seu estabelecimento. Portanto, a meu ver, restou plenamente configurada uma operação de industrialização, conforme

dispõem os artigos 3º e 4º do Decreto nº 2.637/1998 (RIPI/98) e do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), a seguir transcritos:

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):

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

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (**beneficiamento**);

(...)

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.

Como visto o artigo 3º do RIPI/1998 e do RIPI/2002, vigentes à época dos fatos, prescrevem que produto industrializado é o resultante de *qualquer operação* definida como industrialização.

O artigo 4º, por sua vez, preceitua que se caracteriza como industrialização **qualquer operação** que modifique a natureza, o funcionamento, **o acabamento**, **a apresentação** ou **a finalidade** do produto, ou **o aperfeiçoe para o consumo**, tal como a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova – *transformação* (inciso I, art. 4º.), bem como a que importe em modificar ou aperfeiçoar a utilização, o acabamento ou a aparência do produto – *beneficiamento* (inciso II, art. 4º).

Houve, portanto, o perfeito enquadramento dos fatos narrados pela fiscalização à norma de incidência do IPI (artigo 153, IV/ CF; art. 46/CTN c/c artigos 2º, 3º e 4º do Decreto nº 2.637/98 e Decreto nº 4.544/2002).

Deste modo, entendo que a alegada prestação de serviços gráficos (obrigação de fazer algo) não pode existir sem a execução de uma operação de industrialização, caracterizada pela atividade de produção, seguida da entrega de uma mercadoria (obrigação de dar).

Na realidade, ao prestar os serviços, a Recorrente incorre na prática de fatos geradores de dois impostos distintos, ambos com competência prevista na Constituição Federal: IPI (União) e ISS (Município), incidentes sobre o mesmo evento.

Destaque-se, ainda, para atender às três esferas de poder, provendo-as dos recursos necessários ao cumprimento dos respectivos desígnios constitucionais, o Constituinte houve por bem repartir a tributação sobre o consumo (diferentemente do que ocorre nos países onde existe o IVA – Imposto sobre o Valor Agregado). Para tanto, elegeu como hipóteses de incidência tributária três fatos originados no mesmo conteúdo econômico: a produção de bens, a circulação destes bens e a prestação de serviços, atribuindo-os, sob a forma de competência impositiva à União, aos Estados e ao Distrito Federal e aos Municípios, respectivamente. Uma tributação sobre o consumo assentada em tais bases, fatalmente levaria a impasses, pois em certos casos limites, como no dos autos, é inevitável a dupla ou até a tríplice incidência tributária.

Assim, no caso dos autos, os clientes do Recorrente, ao encomendarem os produtos, estão encomendando uma prestação de serviço, nos termos do art. 8º do DL nº 406/68 (incidência do ISS). Para que a encomenda possa ser executada, a empresa é obrigada a adquirir insumos no mercado e a transformá-los em um novo produto que, posteriormente, sairá do estabelecimento no momento da entrega ao cliente (arts. 4º, I e 34, II do RIPI/98 e RIPI/2002).

No tocante à Súmula 156 do STJ, citada pelo Recorrente, a meu ver refere-se ao conflito de competência no âmbito do ISS e ICMS, como pode ser verificado nos precedentes utilizados na formulação da Súmula (Recursos Especiais nº 61.914-9/RS, 5.808-0/SP, 18.992-0/SP e 1.235/SP), todos tratando da incidência do ISS e do ICMS. A questão do conflito de incidência entre o ISS e ICMS, portanto, não interessa na solução deste litígio, por isso, deixamos de abordá-la.

Registre-se, por oportuno, no caso do IPI não existe a vedação expressa que existe para o ICMS na LC nº 116/03, notadamente quando se compara o artigo 8º do Decreto-Lei nº 406/68 com seu equivalente da Lei Complementar nº 116/03, o artigo 1º:

Decreto-Lei nº 406/68

Art 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias.

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias. (Redação dada pelo decreto Lei nº 834, de 8.9.1969) (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 31.7.2003).

LC nº 116/03

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

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 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.

Por fim, anote-se que este colegiado já apreciou a matéria tratada nos autos, decidindo no mesmo sentido deste voto. Transcreve-se abaixo a ementa dos Acórdãos nº 9303-003.245, de 04/02/2015, e nº 9303-002.265, de 09/05/2013:

Acórdão nº 9303-003.245

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/03/1996 a 31/08/1999

IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO. CONFECÇÃO DE BOBINAS DE PAPEL PERSONALIZADAS.

A operação de cortar bobinas de papel adequando-as aos tamanhos próprios para sua utilização em máquinas registradoras ou calculadoras, com ou sem impressão de dizeres convenientes aos clientes, constitui operação de industrialização (beneficiamento). IPI. INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO MENCIONADA NA LISTA ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68 E NA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. CABIMENTO.

Consoante a melhor dicção do art. 156 da Carta Política, apenas está constitucionalmente impedida a incidência sobre a mesma operação, conceituada como serviço, do ISS e do ICMS. Assim, tanto o decreto-lei nº 406/68, recepcionado como Lei Complementar até a edição da Lei Complementar nº 116/2003, quanto esta última, ao regularem tal dispositivo, apenas estão afastando a incidência cumulativa de ISS e ICMS, nada regulando quanto ao IPI. Para a incidência deste último, basta que a operação realizada se enquadre em um dos conceitos de industrialização presentes na Lei 4.502/64.

Recurso Especial Negado

Acórdão n.º 9303-002.265

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 n.º 406/68, recepcionado como Lei Complementar até a edição da Lei Complementar n.º 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.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal