



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

Processo nº 10976.000053/2008-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-002.236 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2013
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente MANSER MANUTENÇÃO E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

SERVIÇOS DE REPARO E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. USO DE PARTES E PEÇAS IMPORTADAS. INCIDÊNCIA EXCLUSIVA DO ISS. NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IPI.

Os serviços de manutenção e reparo de equipamentos, ainda quando envolvam o fornecimento de mercadorias importadas ou nacionais, ficam sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. O conselheiro Paulo Guilherme Dereulede acompanhou o relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 26/07/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes, Gileno Gurjão Barreto e Paulo Guilherme Deroulede.

Relatório

Contra a empresa MANSER MANUTENÇÃO E SERVIÇOS LTDA, já qualificada nos autos, foi lavrado auto de infração para exigir o pagamento de IPI e de multa isolada, relativo a períodos de apuração ocorridos entre janeiro de 2003 e dezembro de 2004.

A Fiscalização apurou que a empresa importava produtos e os empregava na recuperação de manutenção de produtos remetidos por seus clientes e, quando dava saída do produtos recuperados e emitia a nota fiscal de prestação do serviço não discriminava a mercadoria importada empregada no conserto e nem destacava o IPI. As mercadorias importadas empregadas nos reparos entravam no estabelecimento como sendo para consumo, sem crédito do IPI pago na importação.

Foi, também, efetuado a glosa de crédito do 1º decêndio de abril de 2003, no valor de R\$ 6.500,00, cuja origem não foi comprovada pela empresa autuada.

Inconformada com o lançamento, a empresa ingressou com impugnação, cujos argumentos estão sintetizados no Relatório do acórdão recorrido nos seguintes termos:

A repartição das competências tributárias, constitucionalmente definidas, esclarece que quando a União tributa determinado fato econômico, nem os Municípios nem os Estados e Distrito Federal podem tributá-lo; quando a tributação cabe aos Estados ou Distrito Federal, não podem tributar o mesmo fato nem a União nem os Municípios; consequentemente, quando o fato econômico compete aos Municípios, os Estados, Distrito Federal e a União devem se afastar.

São competências que sempre excluem as demais. Essa repartição das competências visa evitar a bi-tributação, anomalia que ocorre quando dois sujeitos ativos diferentes tributam o mesmo fato gerador (diferentemente do bis in idem, que ocorre quando o mesmo sujeito ativo tributa duplamente o mesmo fato), e que a própria Constituição Federal determina que se evite, no inciso I do art. 146.

O art. 46 do CTN, dentro da sua competência constitucional, diz ser fato gerador do IPI a saída de produtos industrializados do estabelecimento do produtor. Saída, obviamente, que não é a mera circulação de bens, mas a circulação com propósito de venda dentro de uma etapa de industrialização e comercialização com destino ao consumidor final de um produto acabado.

A despeito disso, a fiscalização fundamenta-se no artigo 4º do RIPI, para cobrar o IPI;

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 30, 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);

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

- a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

- a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento). 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.

No entanto, está explícito no próprio RIPI que as prestações de conserto, restauração ou recondicionamento de produtos usados não são consideradas como industrialização.

Art. 5 Não se considera industrialização:

(...)

XI - o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem assim o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 30, parágrafo único, inciso I);

Com efeito, verifica-se que a despeito do que diz a fiscalização, o próprio regulamento do IPI afasta da atividade industrial a atividade de conserto e reparo de produtos não destinados ao comércio.

A fiscalização ainda se baseia no artigo 9º, I, do RIPI para tentar equiparar as operações de prestação de serviços como operações de industrialização:

Art. 9 Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

Ora, ao contrário do que afirmado pela fiscalização, a caracterização de determinada atividade como industrial e, consequentemente, como fato gerador do IPI, **depende da destinação do produto sobre a qual é desenvolvida**.

Se a atividade de beneficiamento estiver inserida em processo industrial, dela resultando um produto industrializado a ser posteriormente comercializado, esta será considerada uma operação industrial, sujeita ao IPI. Se, do contrário, o beneficiamento for realizado sob encomenda, a fim de atender as necessidades do consumidor final, será, portanto, considerado como prestação de serviço, sujeito ao ISS.

É isso que ocorre no presente caso.

Os produtos importados, utilizados na prestação de serviços, não devem sofrer a incidência do IPI. São utilizados na prestação de serviços ao consumidor final. Foram utilizados pela MANSER como insumos na prestação de serviços de reparo e conserto de bens de seus clientes, que não se destinam ao comércio.

Jamais se pode perder de vista que o fato gerador do IPI é a saída de produto industrializado, com finalidade comercial. O conceito de saída, neste caso, é de saída com **venda** em massa (industrialização) ou uma saída encomendada, para que o bem seja **posteriormente vendido** pelo comerciante ou industrial (industrialização por encomenda).

Assim, o que é preciso observar é que o que caracteriza a atividade como industrialização e, assim, como fato gerador do IPI, é a destinação do produto relativamente ao qual é desenvolvida. Se a empresa realiza o conserto de um objeto de propriedade de seu usuário, sem que tal objeto se destine ao comércio, tem-se um serviço pura e simplesmente, como ocorre no presente caso.

Ao contrário, se os bens consertados ou reparados pela Impugnante fossem destinados ao comércio, estar-se-ia realizando uma operação de industrialização.

Não há como ser imposta a incidência do IPI sobre uma prestação de serviços, da forma como fez a fiscalização neste caso concreto. A fiscalização chega a dizer, de forma absurda, que a alíquota de IPI dos produtos utilizados "**na Prestação de serviços de reparo e manutenção**" (palavras do próprio agente fiscal), é de 15%.

O conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda dos **próprios usuários de tais produtos**, não caracterizam de nenhum modo industrialização, mas serviço.

(...)

Da nulidade da reclassificação fiscal dos produtos revendidos, para fins de incidência do IPI. Ausência de fundamentação do ato de lançamento e do suposto creditamento indevido de insumos importados.

Outro ponto no qual o lançamento está eivado de ilegalidade cinge-se à reclassificação fiscal de mercadoria vendida pela Impugnante, através da NF 6189, emitida em 02/06/2004 (cópia fl. 336).

Para a fiscalização, tais produtos teriam a classificação fiscal 8533.29.00, incidindo alíquota de 10%, tendo a Impugnante emitido NF com classificação fiscal 8607200, com alíquota zero de IPI. Com efeito, não se pode aceitar a alegação do fisco. Essa afirmação contraria frontalmente a realidade existente nos autos.

Ademais, é importante registrar que a fiscalização não trouxe qualquer elemento ou dado que justificasse a indicação da nova classificação fiscal. Ora, ainda que seja prescindível o laudo para alteração da classificação fiscal, o em casos excepcionais, é necessário que o agente autuante indique os fundamentos que o levaram a decidir por determinada classificação fiscal em detrimento daquela adotada pelo contribuinte.

Ora, o processo tributário administrativo deve sempre observar a verdade material, de tal forma que o lançamento veiculado por meio de lavratura de auto de infração deve trazer todos os elementos que possibilitem ao contribuinte o

conhecimento integral dos fatos que lhe são imputados, o que no presente caso, não ocorreu.

Também quanto ao crédito de R\$ 6.500,05, decorrente de insumo importado, não merece amparo a autuação, à medida que o livro de registro e apuração do IPI e todos os demais documentos constantes dos autos confirmam a sua idoneidade.

Da ilegalidade do lançamento da multa por IPI não lançado com cobertura de crédito, mesma base de incidência da multa isolada e revogação pela lei 11.048/2007.

Eméritos julgadores, mesmo que se entenda pela incidência do IPI e pela validade da reclassificação fiscal de produtos, feita pela fiscalização, o que se admite apenas por argumentar, há que se afastar a imposição de multa de IPI por crédito não lançado, posto que, além de ter a mesma base de incidência da multa de ofício, foi revogada pela Lei 11.048/2007, impondo-se a retroatividade benigna.

A multa de ofício tem a mesma base de incidência da multa isolada, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída. Por essa razão deve ser afastada a incidência da multa isolada, nos termos da remansosa jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Analisando-se o Auto de Infração, verifica-se que houve a cobrança dos supostos saldos de IPI, com incidência de multa de ofício e, ao mesmo tempo, a aplicação da multa isolada.

Não há como cumular a aplicação de multas quando o tributo também está sendo exigido e também está sujeito à multa de ofício.

(...)

No entanto, mesmo que se entenda pela ausência de similitude de bases de incidência entre as multas, a multa de ofício pela falta de lançamento do imposto, com cobertura de crédito não é mais cabível.

Como se verifica no auto de infração, o fundamento legal da multa de ofício pela falta de lançamento do imposto, com cobertura de crédito é o inciso I do art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.430196.

O inciso I do art. 80 da Lei 4.502164, com a redação que lhe foi dada pelo art. 45 da Lei 9.430196, **dizia** o seguinte:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício;

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória;

Ocorre que a Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, revogou o inciso I do artigo 80 da Lei 4502164, confira-se:

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

deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada na Lei no 11.488, de 2007)

III - (revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Desta forma, como houve a expressa revogação da multa prevista no inciso I do artigo 80 da Lei 4502/64, mesmo que os fatos geradores tenham ocorrido antes da vigência da lei nova, aplica-se a retroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN.

Assim, deve ser afastada a exigência da multa de ofício pela falta de lançamento do imposto, com cobertura de crédito disposta no inciso I do art. 80 da Lei 4.502/64.

A 3^a Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora - MG julgou procedente o lançamento, nos termos do Acórdão nº 09-37.411, de 21/10/2011, cuja ementa abaixo se transcreve:

IPI. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA NA EQUIPARAÇÃO.

As partes e peças adquiridas pelo prestador do serviço e utilizadas nos procedimentos de reparo e manutenção ocasionam a ocorrência do fato gerador ao saírem do estabelecimento prestador mesmo que incorporadas ao equipamento alvo do serviço executado.

IPI. MULTA DE OFÍCIO. MANUTENÇÃO DA PENALIDADE. INAPLICABILIDADE DO INSTITUTO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Conquanto tenha sido revogado o inciso I do art. 80 da Lei nº 4.502/64, a penalidade nele prevista foi tão somente transposta para o caput do mesmo artigo, não cabendo, por via de consequência, qualquer argumentação atrelada à ocorrência do instituto da retroatividade benigna.

MULTA DE OFÍCIO. IPI NÃO LANÇADO EM NOTA FISCAL

A multa de ofício aplicada sobre a infração fiscal atinente à falta de lançamento (destaque) do IPI em nota fiscal de saída emitida é sempre proporcional ao IPI não lançado (não destacado) nessa nota independentemente se, da reconstituição da escrita efetuada de ofício no período em que ocorreu tal irregularidade, foi eventualmente apurado saldo devedor ou credor de IPI. A única implicação advinda da apuração escritural de saldo devedor ou credor do IPI é uma divisão no lançamento de ofício, meramente operacional, daquela multa de ofício sobre o IPI não lançado na nota fiscal, em duas rubricas: 1) multa de ofício sobre o IPI não lançado sem cobertura de crédito e 2) multa de ofício sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito. A soma dos valores alocados em tais rubricas 1 e 2 totalizam exatamente o montante da multa de ofício aplicada sobre todas as operações

irregulares praticadas pela contribuinte em razão do não lançamento do IPI nas notas fiscais de saída emitidas.

A recorrente tomou ciência da decisão de primeira instância no dia 17/02/2012, conforme AR, e, discordando da mesma, impetrou, no dia 02/03/2012, Recurso Voluntário, no qual repisa os argumentos da impugnação exclusivamente quanto à inocorrência do fato gerador do IPI quando da “saída” de partes e peças importadas e empregadas no reparo e manutenção de equipamentos de terceiros.

Na forma regimental, o processo foi distribuído para relatar.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Relator.

Como relatado, trata o presente processo de autos de infração de IPI e de multas isoladas. Os lançamentos foram efetuados porque a Fiscalização entendeu que as partes e peças importadas pela recorrente e utilizadas na prestação dos serviços de reparo e manutenção de equipamentos de terceiros ocasionam a ocorrência do fato gerador do IPI ao saírem do estabelecimento prestador, mesmo que incorporadas ao equipamento alvo do serviço executado.

Preliminarmente, há que se destacar que a Recorrente também realiza atividade de industrialização e os produtos importados empregados nesta atividade foram regularmente escriturados, não tendo sido apurado irregularidade, exceto a falta de comprovação do crédito de R\$ 6.500,05.

Como se vê, a solução da lide depende, em primeiro lugar, de saber se a operação de prestação de serviço de manutenção e reparos de equipamentos, com emprego de partes e peças importadas pelo prestador do serviço, subsume-se ao fato gerador do IPI.

A decisão recorrida considerou que esta operação da empresa autuada está dentro do campo de incidência do IPI e o presente acórdão considera que tal operação está fora do campo de incidência do IPI e, portanto, não há que se falar em crédito do IPI quando da entrada das partes e peças e nem em débito do IPI quando a parte ou peça importada é empregada no equipamento em conserto ou quando o equipamento recebido para conserto sai do estabelecimento prestador do serviço.

Antes, porém, de analisar as razões do recurso, entendo importante fazer algumas considerações pertinentes ao objeto social da recorrente.

A este respeito, diz a Cláusula 2ª do Contrato Social da Recorrente o seguinte:

2)-O objetivo social é a exploração das seguintes atividades:

Autenticado digitalmente em 26/07/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/07/2013
por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 29/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- a) 3313-9/01- Manutenção e reparação de geradores, transformadores e motores elétricos*
- b) 3032-6/00- Fabricação de peças e acessórios para veículos ferroviários*
- c) 2710-4/03- Fabricação de motores elétricos, peças e acessórios*
- d) 3315-5100- Manutenção e reparação de veículos ferroviários*
- e) 4619-2/00- Representantes Comerciais e agentes do comércio de mercadorias em geral não especializados*

Pelo objeto social da recorrente, vê-se que ela presta serviços de reparos e manutenção em equipamentos de terceiros e realiza a fabricação de partes e peças de veículos rodoviários e de motores elétricos e suas partes. Ela é uma empresa prestadora de serviços de manutenção (contribuinte do ISS) e uma indústria de motores e de partes e peças de motores e de veículos ferroviários (contribuinte do IPI).

Além disto, equipara-se a estabelecimento industrial nas importações dos produtos que dá saída. E aqui reside o cerne da lide: considera-se saídos do estabelecimento as partes e peças empregadas na manutenção de equipamentos realizada pela Recorrente?

Entendo que a regra fiscal para a saída de partes e peças adquiridas para emprego no serviço de manutenção de equipamentos é a mesma tanto para as partes e peças importadas como as de fabricação nacional. Nestes casos, não há obrigação de emissão de duas notas fiscais: uma de prestação de serviços e outra de revenda das partes e peças empregadas na prestação do serviço de manutenção. A operação levada a cabo é somente uma: prestação de serviços. O fato de ter sido empregado bens (importados ou nacionais) em nada afeta a natureza do serviço prestado. Portanto, a Recorrente não vendeu (ou deu saída) partes e peças importadas. A saída dos equipamentos, após o conserto, com as partes e peças importadas a eles incorporadas não caracteriza a ocorrência do fato gerador do IPI. A operação realizada foi a de prestação de serviços, sujeita à incidência do ISS, somente.

Na opinião deste Relator, nessas operações de prestação de serviços por encomenda incide o ISS e não incide nem o IPI e nem o ICMS, posto que para a recorrente não se trata de “venda de mercadorias”, mas sim de prestação de serviços, mesmo havendo emprego de mercadorias.

Portanto, há que se analisar se essas operações estão sujeitas à incidência exclusiva do ISS ou à incidência simultânea do ISS e do IPI. Em outras palavras, ocorreu somente o fato gerador do ISS ou ocorreu, simultaneamente, o fato gerador do ISS e do IPI?

Em primeiro lugar, discordo do entendimento daqueles que defendem que sobre uma mesma operação de prestação de serviços pode incidir, simultaneamente, o ISS e o IPI. Entendo que a incidência de um implica na exclusão do outro, pelas razões que a seguir se demonstra.

É fato que na CF/88 não há dispositivo que impeça a incidência concomitante do ISS e do IPI. Mas também é fato que não existe dispositivo constitucional autorizando a

incidência concomitante destes impostos. Se existisse tal dispositivo os institutos da competência tributária e do fato gerador do tributo ficariam extremamente fragilizados, pela possibilidade de, sobre um mesmo ato econômico-jurídico, incidir diversos impostos de competência de entes federativos diferentes.

Também é fato que o § 2º, do art. 1º, da Lei Complementar nº 116/03, exclui expressamente a incidência do ICMS, e não exclui a incidência do IPI, nas prestações de serviços que envolva fornecimento de mercadorias.

A leitura que faço deste dispositivo legal é no sentido de que na operação de prestação de serviço, com emprego de mercadorias, não há que se falar em venda das mercadorias empregadas no serviço, mas tão somente em prestação de serviços, fonte da receita.

As partes e peças são insumos empregados na prestação de serviço, ou seja, são consumidas na atividade de prestação de serviços. O tomador do serviço não procura a empresa Recorrente para comprar partes e peças, mas sim para conserta equipamentos, colocando-os em perfeitas condições de funcionamento. A utilização de partes e peças é inerente ao próprio serviço de reparo: sem elas o serviço não pode ser prestado.

Da mesma forma, um paciente não procura um hospital para comprar linha cirúrgica e sim para fazer uma cirurgia. Por sua vez, o hospital não vende linha cirúrgica (importada ou nacional). Ele a adquire para utilizar em procedimento cirúrgico. Também aqui não há que se falar que esta operação está sujeita ao IPI porque a linha cirúrgica saiu pregada no paciente quando teve alta hospitalar. O insumo “linha cirúrgica” é inerente ao serviço de cirurgia prestado pelo hospital.

Por evidente, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço e dele não se exclui o valor das mercadorias (nacional ou importada) empregadas pelo prestador do serviço (art. 7º da Lei Complementar nº 116/03).

Em conclusão, a prestação de serviços de manutenção e reparo de veículos ferroviários, geradores, transformadores e motores elétricos, com ou sem o emprego de partes e peças (importadas ou nacionais), está dentro do campo de incidência do ISS e fora do campo de incidência do IPI e do ICMS.

Estando a operação realizada pela Recorrente fora do campo de incidência do IPI, não há como prosperar o lançamento do IPI.

Deve, portanto, ser refeita a escrita fiscal da Recorrente para excluir os créditos e os débitos das mercadorias importadas e empregadas na prestação de serviços de reparo e manutenção, cancelando os débitos de IPI e da Multa IPI não Lançado com Cobertura de Crédito, indevidamente lançados.

A glosa do crédito indevido de R\$ 6.500,05 não foi objeto de contestação no Recurso Voluntário, sendo a mesma procedente e definitiva.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para determinar a reconstituição da escrita fiscal da Recorrente, na forma acima proposta, e declarar improcedente o lançamento dos débitos de IPI e da Multa IPI não Lançado com Cobertura de Crédito excedente ao apurado após a reconstituição da escrita fiscal.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Relator

CÓPIA