



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

Processo nº 11020.007199/2008-41
Recurso nº 518.591 Voluntário
Acórdão nº 3302-00.582 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2010
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente CELPACK DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

EMBALAGEM. SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA
PERSONALIZADA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

A impressão gráfica personalizada em embalagem plástica para acondicionamento de ovo, feita para atender às necessidades específicas do cliente, trata-se de prestação de serviço e não de industrialização. Quem a exerce é estabelecimento prestador de serviço e não estabelecimento industrial.

ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. IMPORTADOR.
SAÍDA DOS PRODUTOS IMPORTADOS. RESSARCIMENTO DO IPI
PAGO NA IMPORTAÇÃO. DESCABIMENTO.

O estabelecimento importador de produtos de procedência estrangeira equipara-se a estabelecimento industrial, ao dar saída a esses produtos, com suspensão indevida do IPI, não tem direito ao ressarcimento do imposto pago no desembaraço aduaneiro.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. O Conselheiro Alexandre Gomes acompanhou o relator pelas conclusões.

(assinado eletronicamente)

Walber José da Silva - Presidente e Relator

EDITADO EM: 06/10/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

A empresa CELPACK DO BRASIL LTDA., já qualificada nos autos, apresentou as PER/DCOMP de fls. 01/12, declarando compensações realizadas e pleiteando o ressarcimento de créditos básicos de IPI, previsto no art. 11 da Lei nº 9.779/99, relativo ao terceiro trimestre de 2005.

A DRF em Caxias do Sul - RS não reconheceu o direito creditório pleiteado e, conseqüentemente, não homologou as compensações realizadas e declaradas pela interessada, nos termos do despacho de fls. 71/73.

A empresa interessada tomou ciência desta decisão (fl. 83) e, não se conformando, ingressou com manifestação de conformidade (fls. 84/109), cujos argumentos de defesa estão sintetizados no relatório do acórdão recorrido, abaixo reproduzido.

a) que se dedica, basicamente, à industrialização de estojos para ovos, conforme disposto no objeto social constante do contrato soda], cláusula 2.00, que não realiza apenas revenda de embalagens no mercado interno; mas realiza dentro de seu estabelecimento a fabricação de embalagens de material plástico, sendo que sua atividade de industrialização consiste no processo de correção de deformações, melhora no acabamento e impressão gráfica nos estojos para ovos, caracterizando a industrialização prevista no art. 4º, inciso IV, do RIPI/98, fazendo jus ao benefício, como estabelecimento industrial.

b) que, pelo fato de ser estabelecimento industrial, deu saída dos produtos de seu estabelecimento, com suspensão do IPI, com base na Lei nº 10.637/02, o que acarretou, em determinados períodos, saldo credor de IPI, em razão destas operações de saída.

c) que, na forma da Lei 9.779/99, têm direito às compensações pleiteadas, considerando equivoco o enquadramento dado ao seu estabelecimento como equiparado a industrial. Cita decisões administrativas que entende serem aplicáveis ao caso concreto.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto alegre - RS indeferiu o pleito da recorrente, nos termos do Acórdão DRJ nº 10-21.304, de 08/10/2009 - fls. 142/145.

A empresa interessada tomou ciência da decisão de primeira instância no dia 13/11/2009 e interpôs recurso voluntário em 14/12/2009, no qual repisa os argumentos da manifestação de inconformidade.

Na forma regimental, o recurso voluntário foi a mim distribuído.

Voto

Conselheiro Walber José da Silva - Relator

O recurso voluntário interposto pela empresa interessada é tempestivo e atende aos demais requisitos legais. Dele conheço.

Este processo trata de PER/DCOMP eletrônica apresentada pela recorrente na qual está pleiteando o ressarcimento de créditos básicos de IPI e declara a realização de compensação com a utilização dos créditos pleiteados.

Em diligência realizada no estabelecimento da recorrente a Fiscalização constatou que o mesmo resume-se a um galpão destinado a armazenagem de mercadorias e um pequeno escritório, conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 26.

Com o fito de comprovar a efetiva atividade da recorrente, a mesma foi intimada a informar a relação dos empregados e dos bens do ativo permanente, conforme Termo de Intimação Fiscal de fls. 27/29. Nesta parte, a intimação não foi atendida.

Ficou comprovado que a empresa importa embalagens para acondicionamento de ovo *in natura* e as revende no mercado interno, algumas com impressão personalizada feita no Brasil. Nesta condição, equipara-se a estabelecimento industrial e, portanto, não realiza operação de industrialização e, consequentemente, não tem direito ao crédito pleiteado. Razão pela qual a DRF em Caxias do Sul - RS não reconheceu o crédito pleiteado e nem homologou as compensações declaradas, nos termos do despacho de fls. 71/73.

Inconformada, a recorrente recorre a este Colegiado alegando, em resumo, que se dedica, basicamente, à industrialização de estojos plásticos para ovos (atividade prevista em seu contrato social) dentro de seu estabelecimento, sendo que sua atividade de industrialização consiste no processo de correção de deformações, melhora no acabamento e impressão gráfica nos estojos para ovos (art. 4º, inciso IV, do RIPI/98), fazendo jus ao benefício, como estabelecimento industrial, sendo perfeitamente regular a saída dos produtos de seu estabelecimento com suspensão do IPI, com base na Lei nº 10.637/02.

Sem razão a recorrente.

É absolutamente incontroverso que as impressões gráficas realizadas nas embalagens de plásticos importadas pela recorrente foram feitas por encomenda de seus clientes. Portanto, são impressões gráficas personalizadas. As fotografias juntadas aos autos corroboram este fato.

O deslinde da questão passa, primeira e necessariamente, em saber se a atividade de impressão gráfica personalizada em caixa de acondicionar ovo *in natura* é ou não uma atividade industrial e se a empresa que a realiza é ou não uma empresa industrial e contribuinte do IPI. Em outras palavras, a referida atividade é de prestação de serviços ou industrial.

O tema passa, necessariamente, pela incidência, nessa atividade, do IPI ou do ISS. O ilustre autor Hélio Barthem Neto *in* “LC 116/03 - Conflitos de Incidência entre o ISS e

o IPI.” RDDT 123/31, dez/05, *apud* “Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência”, 8ª edição, Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 877/878”, ao discorrer sobre as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 116/2003, deixa claro que as atividades exercidas de forma personalizada, sob encomenda, são atividades de prestação de serviço. Nas palavras do autor:

a incidência do ISS e do IPI [...] continua a observar as seguintes regras: estando inserida no ciclo de produção de um bem, a atividade será considerada industrialização, cujo resultado é um produto industrializado tributável pelo IPI, objeto de um negócio jurídico; nas hipótese em que tais atividades forem exercidas de forma personalizada, sob encomenda ou para atender às necessidades de usuário final, tratar-se-á de prestação de serviço, tributável apenas pelo ISS. (grifei)

Corroborando esse entendimento o extinto o Tribunal Federal de Recursos editou a Súmula nº 143, em 08/11/1983, que abaixo se transcreve:

Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no artigo 8º, par. 1º, do Decreto-Lei nº 406, de 1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969, estão sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI.

No mesmo diapasão, se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula nº 156, *in verbis*:

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

Ademais, também nesse sentido decidiu o extinto Segundo Conselho de Contribuintes, conforme demonstram as ementas abaixo colacionadas:

IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO DE ADESIVOS POR ENCOMENDA. *Os serviços gráficos personalizados, ainda quando envolvam o fornecimento de mercadorias, ficam sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI. In casu a atividade de elaboração de películas adesivas sob encomenda desenvolvida pela Recorrente não se enquadra na hipótese de incidência do IPI, posto que é nítida a prestação de serviço. Recurso provido. (Acórdão 202-15523; Recurso 119196; Relator Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski; Data da Sessão 13/04/2004).*

CARTÃO MAGNÉTICO. SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. *A confecção de cartões de plástico (PVC) com tarja magnética, comumente denominados “cartões magnéticos”, vendidos a clientes finais consiste na prestação de um serviço de composição gráfica e não se enquadra na hipótese de incidência do IPI. (Acórdão 201-80.210; Recurso 104.692; Relator Maurício Taveira e Silva; Data da Sessão 29/03/2007).*

O Poder Judiciário também tem decidido a questão neste mesmo sentido, conforme bem ilustra a ementa do acórdão prolatado pela Segunda Turma do STJ, no Resp nº 437.324/RS, publicado no DJ de 22/09/2003, p. 235, relatado pelo Ministro Franciulli Netto, citada pelo Ilustre Conselheiro Maurício Taveira e Silva, em seu voto proferido no acórdão acima transcrito. Diz a referida ementa:

RECURSO ESPECIAL - ALÍNEAS "A" E "C" - TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - PRELIMINAR DE PERDA DE OBJETO DA IMPETRAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DE OFÍCIO DA QUESTÃO - CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS E DE CRÉDITO - SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA SUJEITO UNICAMENTE AO ISS - VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO § 1º DO ARTIGO 8º DO DECRETO-LEI N. 406/68 - SÚMULA N. 156 DO STJ.

Cumpra a este Sodalício examinar eventual afronta a dispositivos de lei federal, nos termos da letra "a" do permissivo constitucional, ou, pela letra "c", sanar possível dissenso pretoriano acerca de determinada questão. Assim, não prevalece o entendimento sustentado pela recorrente no sentido de que deve o Superior Tribunal de Justiça reconhecer de ofício a extinção do mandado de segurança preventivo.

Embora prequestionada a questão da perda de objeto da impetração, que entendeu a Corte de origem não existir, pretendeu a recorrente, quanto a esse ponto, configurar o dissenso pretoriano com julgados deste Sodalício sem, contudo, realizar o indispensável cotejo analítico, vindo em desacordo com o estabelecido nos arts. 541, do CPC e 255, §§ 1º e 2º, do RISTJ.

A elaboração dos cartões com as características requeridas pelo destinatário, que é aquele que encomenda o serviço, tais como a logomarca, a cor, eventuais dados e símbolos, indica de pronto a prestação de um serviço de composição gráfica, enquadrado no item 77 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68.

Há, portanto, nítida violação ao disposto no § 1º do artigo 8º do Decreto-Lei n. 406/68, uma vez que a hipótese dos autos configura prestação de serviços de composição gráfica personalizados, sujeitos apenas à incidência do ISS (Súmulas ns. 156/STJ e 143 do extinto TFR).

Considerada a circunstância de se tratar de serviço personalizado, destinados os cartões, de pronto, ao consumidor final, que neles inserirá os dados pertinentes e não raro sigilosos, conclui-se que a atividade não é fato gerador do IPI.

Tanto isso é exato que, se forem embaralhadas as entregas, com a troca de destinatários, um estabelecimento não poderá servir-se da encomenda de outro, que veio ter a suas mãos por mero acaso ou acidente de percurso.

Dissídio jurisprudencial configurado quanto ao mérito.

Recurso especial provido."

Não resta, pelo que acima se disse, nenhuma dúvida de que a atividade de impressão gráfica personalizada em embalagens plásticas (ou de papelão) para acondicionar ovo *in natura* é uma atividade de prestação de serviços e não uma atividade industrial e, portanto, a recorrente, que diz exercê-la, não é uma empresa industrial e contribuinte do IPI, em razão dessa atividade.

Apenas para argumentar e em homenagem ao princípio da verdade material, tão decantado pela recorrente, admitindo que a impressão gráfica personalizada em embalagens plásticas para acondicionar ovo fosse uma atividade industrial, ainda assim a recorrente não teria direito ao crédito pleiteado porque não há nenhuma prova nos autos de que ela efetivamente exerce esta atividade ou possui algum parque fabril. E não há prova da existência de parque fabril e do exercício da atividade de impressão gráfica porque no estabelecimento da recorrente não existe nenhuma máquina ou equipamento destinado a esta atividade, conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 26. Mais ainda, regularmente intimada, a recorrente não logrou provar a propriedade dos equipamentos necessários à referida atividade (a exemplo daqueles que aparecem nas fotografias acostadas aos autos) e nem que possui em seus registros de empregados operários contratados para executar atividades inerentes à impressão gráfica (sequer prova que os operários que aparecem nas fotografias juntadas aos autos são seus empregados). A prova de pagamento de contribuição sindical não se presta a este intento, tanto que sequer foi solicitada pela Fiscalização.

Portanto, absolutamente infundadas são as alegações da recorrente de nulidade em razão do Fisco não enquadrar suas atividades como industrial, como reza seus atos constitutivos. A Fiscalização constatou, *in loco*, que no estabelecimento da recorrente não existe parque fabril e a recorrente não logrou provar o contrário, mesmo tendo sido instada a fazê-lo.

O mesmo argumento dos parágrafos anteriores aplicam-se às atividades de correção de deformações e melhora no acabamento das embalagens que a recorrente afirma exercer.

Está sobejamente provado que a recorrente não é estabelecimento industrial e, portanto, não tem autorização legal para dar saída dos produtos de seu estabelecimento com suspensão do IPI. Os produtos saídos do seu estabelecimento são produtos importados e revendidos no mercado interno, sem previsão legal para a saída ocorrer com suspensão de IPI, devendo os débitos de IPI incidentes nas saídas dos mesmos serem escriturados normalmente.

Em conclusão, não exercendo a recorrente, de fato, atividade industrial alguma, posto que importa e revende embalagens (algumas com impressão gráfica personalizada), não tem direito ao ressarcimento do crédito de IPI a que se refere o art. 11 da Lei nº 9.779/99.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999¹, adoto e ratifico todos os fundamentos do acórdão de primeira instância, como se aqui estivessem escritos.

Por tais razões, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado eletronicamente)

Walber José da Silva

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: [...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Processo nº 11020.007199/2008-41
Acórdão n.º **3302-00.582**

S3-C3T2
Fl. 200
