



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.721963/2015-05
Recurso Embargos
Acórdão nº **9303-014.675 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 21 de fevereiro de 2024
Embargante ANTILHAS GRÁFICA E EMBALAGENS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REJEIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO.

Não havendo efetiva omissão na decisão embargada, devem ser rejeitados os embargos de declaração interpostos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-014.675 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 11065.721963/2015-05

Relatório

Trata-se de **Embargos de Declaração** opostos pelo **Contribuinte** em 17/12/2019 (fls. 734 a 749), em face do Acórdão n.º **9303-009.718**, julgado em 11/11/2019, que externou a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

CONFLITO DE COMPETÊNCIA IPI X ISS. INEXISTÊNCIA. A definição das competências tributárias é matéria constitucional, e não há, em nossa Carta Magna, nada que possibilite a ocorrência de qualquer conflito na cobrança pela União, do IPI, e, pelos Municípios e Distrito Federal, do ISS, podendo haver a incidência simultânea dos dois tributos em operação que envolva, ao mesmo tempo, industrialização e prestação de serviços, a depender unicamente da ocorrência do fato gerador de ambos.

SÚMULA Nº 143 DO TRF. ORDEM CONSTITUCIONAL ANTERIOR. A Súmula nº 143, do extinto TFR - Tribunal Federal de Recursos (“Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no art. 8º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 834/69, estão sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI”) foi publicada em 1984, sob a égide da Constituição Federal de 1969, na qual efetivamente existiam problemas de conflitos de competência entre a União e os Municípios, nos âmbitos de incidência do IPI, do IOF e do ISS.

SÚMULA Nº 154 DO STJ. CONFLITO ADSTRITO AO ICM/ICMS. Todos os precedentes da Súmula nº 156 do STJ (“A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”) tratam exclusivamente do ICM/ICMS, não tendo, portanto, qualquer relação com o IPI.

FABRICAÇÃO DE EMBALAGENS PERSONALIZADAS. INDUSTRIALIZAÇÃO. IPI. INCIDÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DA TRIBUTAÇÃO DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. A produção, em unidade fabril, de embalagens (sacolas, sacos, estojos, caixas) com impressos personalizados, constitui operação de industrialização, sendo fato gerador do IPI a sua saída do estabelecimento produtor, não implicando qualquer óbice à sua incidência a tributação, pelo ISS, dos serviços de composição gráfica.”

O processo versa sobre Auto de Infração, por meio do qual foi constituído crédito tributário para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (**IPI**), relativo a fatos geradores compreendidos entre janeiro de 2011 a dezembro de 2012. A partir das notas fiscais eletrônicas (NF-e) e da EFD, a empresa (que produz e comercializa embalagens), destacou IPI de 15% em parte de suas vendas. Entretanto, grande parcela das saídas, principalmente para o comércio, deu-se sem o destaque do imposto.

O Contribuinte apresentou Recurso Especial de Divergência (fls. 426 a 471), contra o Acórdão n.º 3402-004.898 (fls. 391 a 418), sendo admitida, em um segundo Exame (fls. 672 a 687), apenas a discussão em relação à “...*incidência do IPI sobre composição gráfica, observando que, em face da extensão deste ponto, a divergência jurisprudencial abarca também a Vinculação à Súmula 156 do STJ, a Aplicação da Súmula 156 do STJ (143 do Tribunal Federal de Recursos) e o princípio da legalidade estrita. Conflito de competência entre os entes federativos*”.

O julgamento do recurso especial pela 3ª Turma da CSRF resultou no citado Acórdão n.º **9303-009.718**, no qual o colegiado decidiu, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Ao ser notificado da decisão, o Contribuinte apontou existências de vícios (**duas contradições e quatro omissões**) no acórdão embargado, que em resumo, diriam respeito aos seguintes temas: (a) contradições quanto à aplicação: **1**) da Súmula 143, do TRF e, **2**) da Súmula 156, do STJ; e (b) omissões sobre: **1**) Conflito de competência constitucional, **2**) Princípio da eficácia dos precedentes, **3**) Nulidade do auto de infração pela aplicação do inciso VI do art. 9º do Decreto-Lei n.º 2.471/1988; e **4**) Essencialidade da atividade de composição gráfica por encomenda - que é serviço e não industrialização. Ao final, requer a nulidade da decisão por ser “ultra-petita”.

No Despacho de Admissibilidade dos Embargos (fls. 757 a 768), restou decidido, a respeito das alegadas **contradições**, que não assiste razão ao embargante, eis que o voto condutor manifestou-se claramente sobre o tema – conflitos entre o IPI e o ISS na ordem constitucional vigente – CF de 1988, estando devidamente fundamentada na decisão à fl. 712, havendo mero inconformismo da parte em relação ao decidido. Quanto ao exame das alegadas **omissões**, entendeu-se, quanto à omissão 1, que trata sobre “a inexistência, na Constituição vigente, de conflito de competências entre ISS e IPI”, entendeu-se que há que se acolher a existência de omissão no julgado, uma vez que sobre essa matéria a Turma julgadora se reportou tão somente com o seguinte parágrafo:

No **mérito**, quanto à questão (primeira, por ser matéria constitucional) do conflito de competência entre os entes federativos, absolutamente inexistente, no que tange ao ISS e ao IPI.

E adiciona o despacho de admissibilidade dos embargos:

Embora parte das alegações expendidas sobre a aplicabilidade das Súmulas possa ser aproveitada nesse sentido, é certo que não está demonstrada no acórdão a afirmada inexistência de conflito **constitucional** entre IPI e ISS que as faria inaplicáveis ao primeiro.

No que se refere às demais omissões (Princípio da eficácia dos precedentes; Nulidade do auto pela aplicação do inciso VI do art. 9º do Decreto-Lei n.º 2.471/1988; e Essencialidade da atividade de composição gráfica por encomenda que é serviço e não industrialização), não houve seguimento por falta de prequestionamento, tendo em conta que o recurso especial, nos temas analisados pela CSRF, não mais tratava de tais temas.

Por fim, o recurso requereu a declaração de nulidade da decisão, que seria “extra-petita”. Sobre o tema, concluiu o despacho de admissibilidade que “... À parte as intermináveis discussões doutrinárias sobre o próprio cabimento de Embargos com essa acusação, restou fácil se ver que não ocorreu no caso o vício cogitado” (ocorrência de *extra petita*).

Os Embargos foram submetidos à apreciação da Presidente do CARF, que, no Despacho CSRF / 3ª Turma, de 14/01/2020 (fls. 757 a 768), **deu seguimento parcial, apenas** com respeito à omissão 1, relativa “**À existência ou inexistência de conflito constitucional de**

competência entre o IPI e o ISS”, por restar configurada no texto do voto da decisão embargada.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 18/08/2023, para dar seguimento à análise dos embargos, na parte que teve seguimento monocrático.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Os embargos declaratórios são tempestivos e, como relatado, após a análise monocrática de admissibilidade, restringem-se ao vício de omissão em relação à manifestação do colegiado sobre a existência (ou não) de conflito constitucional de competência entre o IPI e o ISS.

O despacho de admissibilidade indica que o acórdão embargado se referiu ao assunto em apenas um parágrafo, onde afirma que o conflito de competência “absolutamente inexistente”, para concluir que houve “...*omissão relativa à existência ou inexistência de conflito constitucional de competência entre o IPI e o ISS*”.

Quando leio que o conflito é “absolutamente inexistente”, não tenho dúvidas de que o colegiado se manifestou sobre a existência ou inexistência de conflito constitucional de competência entre o IPI e o ISS. Talvez o que o despacho de admissibilidade tenha desejado dizer é que o acórdão embargado não justificou suficientemente sua afirmação clara de que inexistente conflito, e que a omissão residiria nessa ausência de justificativa.

Apenas tendo essa possível interpretação do despacho de admissibilidade em conta, sigo análise com objetivo de verificar se efetivamente ocorreu a apontada omissão.

Como informado, a omissão indicada, e que teve seguimento em despacho monocrático de admissibilidade, refere-se “...*à existência ou inexistência de conflito constitucional de competência entre o IPI e o ISS*”.

Se o acórdão embargado afirma literalmente que o conflito anterior a 1988 foi tratado pela Súmula 143, do extinto TFR (fl. 712), e que não existe conflito (à mesma fl. 712), essa inexistência de conflito obviamente remete à Carta atual, de 1988. A questão é inclusive esclarecida inequivocamente na ementa do julgado:

CONFLITO DE COMPETÊNCIA IPI X ISS. INEXISTÊNCIA.

A definição das competências tributárias é matéria constitucional, e **não há, em nossa Carta Magna, nada que possibilite a ocorrência de qualquer conflito na cobrança pela União, do IPI, e, pelos Municípios e Distrito Federal, do ISS, podendo haver a**

incidência simultânea dos dois tributos em operação que envolva, ao mesmo tempo, industrialização e prestação de serviços, a depender unicamente da ocorrência do fato gerador de ambos. (*grifo nosso*)

Adiciona o acórdão embargado que os conflitos suscitados em relação à Carta atual, mencionados na Súmula 154 do STJ, tratam exclusivamente de ICM/ICMS, não tendo qualquer relação com o IPI. E, ainda à fl. 712, informa o acórdão embargado que, superadas estas discussões, desceria ao nível de Lei Complementar para ver quais os fatos geradores do ISS e do IPI. E, reproduzindo as contrarrazões da PGFN, informou ainda que:

Como bem pontua a PGFN em suas Contrarrazões, “Se sob a égide do (Decreto-lei nº 406) de 1968 ainda se podia interpretar que os serviços incluídos na lista estariam sujeitos exclusivamente ao ISS, **em função da palavra ‘apenas’ no parágrafo primeiro do art. 8º**”, mas “**hoje esta interpretação não mais é possível**”, à vista do disposto na Lei Complementar nº 116/2003, que “**não dá margem a dúvidas de que o fornecimento de mercadorias decorrente da prestação de serviços exclui unicamente a incidência do ICMS**” (*grifo nosso*)

E, analisando a Lei Complementar nº 116/2003, o Código Tributário Nacional, a legislação referente ao IPI, e as declarações da própria empresa sobre sua “unidade fabril”, conclui não haver dúvidas de que se tratava de “...*estabelecimento industrial, o qual produz e desenvolve os itens em questão, não se tratando de um mero prestador de serviços de composição gráfica, e não se enquadrando, à evidência, em nenhuma das exceções do conceito de industrialização*” (fl. 714).

Não alcancei, assim, o grau que teria a omissão indicada na admissibilidade monocrática, tendo em conta que houve efetiva manifestação sobre o tema no acórdão embargado, e que não se resume ao parágrafo apontado no referido exame monocrático, mas nele apenas começa.

Ademais, pouco frutífera seria a detecção de eventual identificação de conflito constitucional na instância administrativa, sendo ela incapaz de manifestar-se sobre a constitucionalidade, conforme Súmula CARF nº 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”. Em outras palavras, a conclusão sobre a existência ou não de conflito não permitiria ao julgador administrativo afastar as normas legais aplicáveis (e que foram efetivamente aplicadas, no caso em análise). E eventual conflito de competência, segundo o próprio texto constitucional (art. 146, I), deve ser tratado por lei complementar, fonte que foi exatamente a seguida pelo acórdão embargado, como aqui exposto.

As observações efetuadas no parágrafo anterior dão conta da irrelevância da manifestação demandada em sede de embargos. Em caso de não existir conflito (e foi isso que inequivocamente se afirmou-se no acórdão embargado), segue-se para a observância da lei complementar. E, caso existisse tal conflito (o que aqui apenas se conjectura, em atendimento ao desejo manifesto do embargante), a solução seria verificar a lei complementar, em obediência ao art. 146, I da Constituição Federal de 1988.

Não entendo, assim, que o acórdão embargado tenha sido omissivo no que se refere à “... *existência ou inexistência de conflito constitucional de competência entre o IPI e o ISS*”. Ele claramente se manifesta no sentido da absoluta inexistência de conflito, com considerações sobre o texto anterior e o atual, antes de passar à análise da legislação infraconstitucional, que incluiu o Código Tributário Nacional e a Lei Complementar nº 116/2003.

Repare-se que, para o IPI, não existe a vedação expressa que consta em relação ao ICMS, na Lei Complementar n.º 116/2003. Aliás, o voto condutor expressamente reproduz o dispositivo da lei complementar que o esclarece:

“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 ... ICMS**, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

(...) 13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia. (*grifo nosso*)

Assim, diante da ausência de omissão, cabe a rejeição dos embargos de declaração interpostos.

Conclusão

Pelo exposto, voto por rejeitar os embargos de declaração interpostos pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan