



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11080.015779/2002-10
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-003.245 – 3ª Turma
Sessão de 3 de fevereiro de 2015
Matéria IPI - Incidência - Bobinas de Papel Personalizadas
Recorrente CHIES FORMULÁRIOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do Colegiado, por maioria votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas, Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento.

assinado digitalmente

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

assinado digitalmente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Julio César Alves Ramos (Substituto convocado), Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Fabíola Cassiano Keramidas (Substituta convocada), Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de auto de infração que exige o IPI incidente na venda de bobinas de papel fabricadas pelo estabelecimento.

Julgando o feito, a Câmara recorrida negou provimento ao recurso voluntário, nos termos do Acórdão 204-02.847, de 18 de outubro de 2007, assim ementado:

IPI - LANÇAMENTO DE OFÍCIO

A falta de lançamento ou o lançamento a menor do imposto, pela utilização de classificação fiscal errada e alíquota inferior à devida, justifica o lançamento de ofício, com os acréscimos legais cabíveis para o caso, inclusive a multa agravada pela inobservância do procedimento indicado em solução de consulta fiscal.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso especial requerendo a reforma do acórdão vergastado. Alega que não incide o IPI sobre as bobinas de papel personalizadas que vende, pois, no seu entender, não efetua operação de industrialização.

O recurso foi admitido, conforme Despacho 3400-00.044, de 2013 (e-folhas 1465/1466).

A Fazenda Nacional foi cientificada do despacho acima citado, apresentando as contrarrazões de e-folhas 1468 a 1478.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade a esta instância. Dele conheço.

A matéria devolvida ao Colegiado cinge-se, essencialmente, à questão da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre bobinas de papel personalizadas que a interessada fabrica. A Recorrente entende que efetua, tão-somente, serviço de composição gráfica, não sujeito ao IPI.

Inicialmente, importa verificar as atividades realizadas pela contribuinte na fabricação das bobinas de papel personalizadas, segundo informações fornecidas pela própria recorrente (fl. 1237):

1º) A **Chies** adquire de seus fornecedores **BOBINAS DE PAPEL** em rolos com pesos de 250 a 400 kg e larguras de 45,5cm a 48cm.

2º) As bobinas são colocadas numa máquina gráfica chamada de impressora que tem a função de imprimir os dados da gráfica (nome e o CNPJ/MF) e, no caso de impressos personalizados, além dos dados da gráfica mais os dados do cliente encomendante, tais como: nome, logotipo, marca, telefone, etc..

3º) Após o processo de impressão as bobinas são cortadas em vários tamanhos, conforme solicitação dos clientes (89mm de largura por 20m de comprimento, 76mm x 20m, 69mm x 20m, 57mm x 20m, etc).

A Recorrente entende que as operações que realiza não se enquadram como operações de industrialização, segundo atesta o seguinte fragmento de seu recurso:

Verifica-se, pois, que a recorrente compra e revende bobinas de papel que, pelo fato de terem passado por um processo de impressão e de redução das suas larguras e comprimentos, não perdem as suas características essenciais que as tipificam nas espécies bobina de papel. As atividades gráficas exercidas sobre as bobinas de papel não têm o condão de determinar que as mesmas se transformem em outras espécies novas, diferentes daquelas que foram adquiridas pela Impugnante.”

Todavia, não há como concordar com a Recorrente. Segundo informação da fiscalização, confirmadas pela empresa, a Chies adquire as bobinas de papel e efetua a impressão e o corte das bobinas, adequando-as às necessidades dos clientes. As bobinas de papel nas dimensões/formatos, tais quais adquiridas pela Chies de seus fornecedores, não estão em condições de serem utilizadas em máquinas registradoras ou calculadoras, utilização dada pelos clientes às bobinas produzidas pela Chies.

A simples operação de cortar as bobinas de papel para adequá-las aos tamanhos próprios para sua utilização em máquinas registradoras ou calculadoras já constitui operação de industrialização (beneficiamento), segundo disposição do art. 3º, II, do RIPI/82, *in literis* (mesma redação do art. 4º, II, do RIPI/98):

Art. 3º 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 n.º 4.502, de 1964, art. 3º parágrafo

único, e Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I – a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, 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);

(...)

Com muito mais razão, o corte das bobinas de papel associado à impressão, para produção das bobinas de papel personalizadas, também constitui operação de industrialização. Não há dúvidas de que tais operações promovem a modificação na apresentação e na finalidade das bobinas, quando comparadas com as bobinas adquiridas pela Chies. Ressalte-se, inclusive, que a partir da TIPI/96, os papéis com dizeres impressos, estampados ou perfurados passaram a ter classificação fiscal distinta dos mesmos papéis sem impressão, perfuração ou estampagem, o que denota a ocorrência de transformação, além do beneficiamento pelo simples corte das bobinas às dimensões apropriadas a seu uso em calculadoras/registratoras.

Importante também frisar que é a própria Recorrente que adquire as bobinas de papel sobre as quais efetua as operações de corte e/ou impressão, além de outros insumos. Note-se que a atuada não recebe de seus clientes as bobinas, já nas dimensões apropriadas, apenas para a impressão dos dizeres convenientes, o que poderia caracterizar, essa atividade como exclusivamente de prestação de serviço de composição gráfica, por encomenda, que os tribunais têm reconhecido como sujeito apenas ao Imposto Municipal (ISS). Mas, ao contrário, é a recorrente quem adquire os insumos, os industrializa e entrega o produto final ao cliente encomendante. Essa atividade, como dito, amolda-se perfeitamente à uma das modalidades de industrialização prevista no art. 3º suso transcrito.

Essa matéria não é nova neste Colegiado, e, apesar de ainda suscitar debates calorosos, a jurisprudência tem caminhado no sentido de se manter o entendimento fiscal. Como exemplo do aqui afirmado, transcrevo excertos do Acórdão 9303-002.265, de 09/05/2013, cujo voto condutor sobre o tema em apreço é da lavra do ilustre Conselheiro Júlio César Alves Ramos, a quem rendo as devidas homenagens e peço licença para fazer minhas suas palavras.

Registro que diversas decisões, tanto administrativas quanto judiciais, afirmaram que a atividade ora analisada – e outras assemelhadas – não seriam industrialização em face de ser exercida por encomenda e ter na mão-de-obra o seu principal elemento.

Também quanto a isso peço vênia para divergir.

É que, (...), a exclusão do conceito de industrialização que se poderia cogitar exige, cumulativamente, que a atividade seja exercida na residência do confeccionador ou em oficina e que o trabalho seja preponderante. Nenhuma dessas condições é comprovadamente preenchida pela recorrente.

Com efeito, cedição que não se trata de residência, a condição relativa ao estabelecimento exigiria que se tratasse de uma mera oficina. Mas ela é precisamente definida na legislação do IPI: trata-se de estabelecimento que empregue, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não disponha de potência superior a cinco quilowatts.

Não se tem tal informação nos autos, mas parece improvável que uma indústria (como a própria empresa se denomina) o atenda. De todo modo, há mais uma condição: que o trabalho seja preponderante. O é aquele que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo, com sessenta por cento.

Ambas as definições constam de todos os Regulamentos do IPI.

(...)

Em verdade, é de industrialização que se cuida e, como tal, sujeita ao imposto que a ela grava.

Por último, resta enfrentar a questão relativa à incidência do IPI sobre operações que constem da relação anexa ao Decreto-lei nº 406/68, ou seja, incidência concomitante do IPI e ISS. Essa discussão também foi travada no Acórdão 9303-002.265, de 09/05/2013, que adotou os fundamentos da decisão *a quo* daqueles autos, que transcreve-se por também aplicar-se à presente lide:

“O que se debate nos autos consiste em saber se existe alguma incompatibilidade entre a incidência do IPI, do ISS e do ICMS numa operação econômica em que para se prestar um serviço é necessário industrializar um produto e entregar uma mercadoria, tal como se dá no caso do serviço de artes gráficas.

Tendo em conta que o debate versa sobre competência tributária, a investigação deve principiar pela Constituição Federal, pois os âmbitos de incidência dos tributos estão predefinidos na Carta pelos respectivos arquétipos constitucionais.

O art. 153 da CF/88 ao dizer que ‘...Compete à União instituir impostos sobre:

IV produtos industrializados;’ e que o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior; revela que o critério material da hipótese de incidência tributária é a execução de uma operação de industrialização. Esta é também o critério quantitativo da regra matriz de incidência, porquanto, ao estabelecer que o IPI ‘...será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;’ o dispositivo constitucional nada mais fez do que dizer que a base de cálculo do imposto é o valor de cada operação da qual resulte num produto industrializado.

O art. 155 da CF/88, por seu turno, ao fixar a regra-matriz de incidência do ICMS estabelece que 'Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, (...)'.

Depreende-se daí que o aspecto material da hipótese de incidência do imposto estadual é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias ou sobre a prestação dos serviços indicados. O imposto não incide sobre a mercadoria e nem sobre a circulação, incide sobre operações relativas à circulação, ou seja, negócios jurídicos de natureza mercantil que importem a transferência de domínio sobre a mercadoria. Estas operações relativas à circulação de mercadorias, consubstanciando negócios jurídicos de natureza mercantil, encerram duas obrigações de dar (entregar a mercadoria e pagar o preço).

Relativamente ao ISS, sua regra-matriz insculpida no art. 156 da CF/88 estabelece que '... Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.' Ou seja, o imposto municipal incide sobre todos os serviços não inseridos na órbita de incidência do imposto estadual.

(...)

Conforme o termo de verificação, os clientes do autuado, ao encomendarem as etiquetas mediante o envio das especificações técnicas, estão em verdade encomendando uma prestação de serviço, consistente na execução personalizada de etiquetas impressas em suportes de plástico (art. 8º do DL nº 406/68).

Para que a encomenda possa ser executada, o autuado é obrigado a adquirir insumos no mercado interno e a transformá-los em um novo produto que, posteriormente, sairá do estabelecimento no momento da entrega ao cliente (arts. 4º, I e 32, II do RIPI/98).

Finalmente, ao consumir a prestação do serviço, mediante a tradição da coisa e do recebimento do preço, promove a circulação de uma mercadoria (art. 2º, I, da LC nº 87/96).

Inequívoco, portanto, que neste caso, a prestação de serviço (obrigação de fazer algo) não pode existir sem a execução de uma operação de industrialização, seguida da entrega de uma mercadoria (obrigação de dar). Logo, para poder prestar o serviço o autuado pratica os fatos geradores dos três impostos, IPI, ISS e ICMS, tudo dentro de uma mesma operação econômica.

*Resta verificar se existe alguma vedação constitucional para esta **tríplice incidência tributária**.*

A CF/69, quando tratava da competência dos Municípios para instituir impostos, excluía 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— (omissis);

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

Como na CF/88 esta exclusão de competência foi mantida apenas em relação ao ICMS (art. 156, III, da CF88), 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.”

No tocante à classificação fiscal das bobinas industrializadas pela recorrente, o Acórdão 302-36.867, de 15 de junho de 2005, já decidira a questão, ainda que tratada como questão de mérito secundária. Naquela ocasião, o Colegiado afastou as classificações fiscais defendidas pela contribuinte, confirmando as adotadas pela fiscalização (fls. 1178 a 1180). Não houve interposição de recurso especial contra o acórdão mencionado, do que se conclui ser definitiva aquela decisão naquilo que restou decidido, a saber: afastamento de preliminares e classificação fiscal.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo, mantendo-se a decisão *a quo* para considerar procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração sob exame.

É como voto.

Sala das Sessões, 3 de fevereiro de 2015.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES - Relator