

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

Processo nº 11516.000975/2004-86
Recurso nº 20.212.9342 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-00.269 – 3ª Turma
Sessão de 22 de outubro de 2009
Matéria IPI - Industrialização por encomenda de embalagens plásticas. Falta de recolhimento do imposto apurado pelo sujeito passivo
Recorrente PLASC - PLÁSTICOS SANTA CATARINA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 1999

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O fato de a própria recorrente ter-se declarado contribuinte do IPI não a torna, necessariamente, sujeito passivo da obrigação tributária, haja vista que o erro do sujeito passivo não tem o condão de alterar a competência do órgão arrecadador na espécie, legitimando a exigibilidade do tributo, por parte da Fazenda Nacional.

IPI. EMBALAGENS, RÓTULOS E PREPONDERÂNCIA DE SERVIÇOS POR ENCOMENDA.

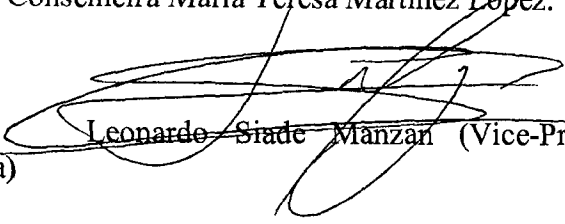
Os serviços gráficos personalizados, ainda quando envolvam o fornecimento de mercadorias, ficam sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI. *In casu* a preponderância dos serviços sob encomenda desenvolvida pela Recorrente, afasta o enquadramento do IPI. Precedentes jurisprudenciais.

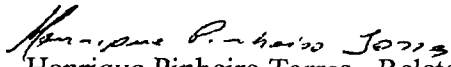
Recurso Especial do Contribuinte Provido.

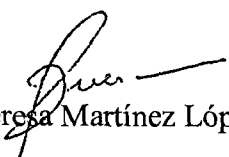
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenberg Filho, Macedo Rosenberg Filho, José Adão Vitorino de Moraes e

Luis Marcelo Guerra de Castro, que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez López.


Leonardo Siade Manzan (Vice-Presidente substituto no exercício da Presidência)


Henrique Pinheiro Torres - Relator


Maria Teresa Martínez López - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Marcos Tranchesí Ortiz, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López, Leonardo Siade Manzan e Luis Marcelo Guerra de Castro.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

A Delegacia da Receita Federal em Florianópolis empreendeu ação fiscal junto ao estabelecimento acima qualificado, iniciada em 16 de janeiro de 2004, a fim de proceder à verificação da regularidade do cumprimento das suas obrigações tributárias relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, entre janeiro de 2000 e dezembro de 2001. Durante as verificações obrigatórias, determinadas pelos arts. 15 e 18 da Portaria COFIS 28/02, conforme o procedimento descrito no Mandado de Procedimento Fiscal de fl. 01, foram apuradas divergências entre os valores escriturados nos Livros de Apuração do IPI e os declarados e pagos, no ano-calendário de 1999, que resultaram na lavratura do Auto de Infração de fls. 140 e 141, no valor total de R\$ 1.217.406,63, acompanhado do Termo de Verificação de fls. 134 a 136 e dos demonstrativos de fls. 137 a 139.

1.1. O interessado, em abril de 1999, mediante alteração em seu contrato social, fls. 5 e 6, teria transferido a sua sede do endereço acima para a Rua do Oratório, 1.646, Moóca, SP, CEP 03.116-010, sendo criada uma filial no mesmo endereço anterior, inscrita no C.N.P.J. em maio de 1999, com o número 0003. Desta forma, a inscrição 79.427.589/0003-20, sucedeu a de número 79.427.589/0001-69, no mesmo estabelecimento industrial (mesmo endereço e instalações), conforme definido no art. 8º c/c inc. III do art. 487 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 – RIPI/98. Importante ressaltar também que os mesmos documentos fiscais utilizados na primeira inscrição, continuaram a ser emitidos após esta alteração contratual.

1.2. Conforme o que foi relatado no processo nº 11516.003121/2003-71, concluiu-se que a referida transferência do domicílio do contribuinte não teria ocorrido de fato. O mesmo endereço em Biguaçu-SC, até o encerramento da auditoria, continuou a abrigar a totalidade de suas atividades econômicas e fatos-geradores dos tributos administrados pela SRF, bem como ali permanece centralizada toda a sua gestão administrativa e contábil. Assim, conforme o disposto no art. 75, inc. IV, da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Novo Código Civil, foi proposto de ofício a fixação do domicílio fiscal do contribuinte no endereço anterior em Biguaçu-SC, tendo a auditoria considerado as duas inscrições como relativas a um único estabelecimento industrial, conforme o disposto no art. 29, parágrafo único, do RIPI/98.

1.3. Após o início da fiscalização, o contribuinte informou ter ingressado com Mandado de Segurança Preventivo, fls. 108 a 110, onde pede a concessão de liminar que o autorize a se creditar em seus livros fiscais, dos valores referentes aos créditos do IPI, incidentes sobre as matérias primas adquiridas, tributadas com alíquota zero. Esta liminar foi indeferida e a segurança denegada, fls. 111 a 116, sendo a apelação recebida pelo Tribunal Regional Federal na 3ª Região, fl. 117.

1.4. Após intimada, a empresa apresentou planilha relativa à ação judicial acima, fls. 121 a 132, onde consta a utilização dos "créditos" pleiteados, corrigidos monetariamente pela taxa Selic, nos meses de abril, maio e novembro de 1999. Como tais "créditos" não possuem qualquer amparo legal e sequer foram escriturados em seu Livro de Apuração de IPI, os mesmos foram desconsiderados pela fiscalização, que lançou o valor correspondente ao IPI não recolhido, conforme demonstrativo de fl. 133. Ressalte-se também que, conforme se pode verificar pelo disposto no item 1.3. acima, em nenhum momento os valores lançados estiveram com sua exigibilidade suspensa.

1.5. Pela prática de condutas que, em tese, configurariam crime contra a ordem tributária, conforme o disposto na Lei n.º 8.137, de 27 de junho de 1990, a fiscalização informou que seria formulada representação fiscal para fins penais, determinada pela Portaria SRF n.º 2.752, de 11 de outubro de 2001.

2. O interessado manifestou sua irresignação, tempestivamente, na forma do arrazoado constante das fls. 145 a 170 (instrumento de mandato na fl. 176), conforme abaixo sintetizado.

Impossibilidade da Representação ao Ministério Público

2.1. Em preliminar, alegou que conforme o art. 83 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a autoridade fiscal não poderia encaminhar representação ao Ministério Público Federal com informações para averiguação de crime fiscal. Em seu suporte, cita e transcreve ementas de decisões proferidas pelo Supremo

Tribunal Federal e comenta que caso o fisco proceda de maneira diversa, estaria incorrendo em constrangimento ilegal.

Mudança de Endereço da Sede

2.2. O impugnante declarou que São Paulo seria seu maior mercado consumidor e que por isso foi conveniente ter sua sede transferida para aquele estado, onde, no endereço citado no Termo de Verificação, foi locado um galpão para armazenagem de produtos de sua fabricação. Entretanto, tal estratégia se viu frustrada em função de diversos fatores macro econômicos, que afetaram diretamente o preço das matérias primas que utiliza. Ao final, informa que já procedeu, espontaneamente, a alteração de sua sede para Biguaçu-SC.

Falta de Recolhimento do IPI

2.3. Alega que não teria havido erro em suas compensações pois nelas não teria utilizado os créditos cujo direito pretende ver reconhecido pelo Poder Judiciário nos autos do Mandado de Segurança de fls. 108 a 110, aos quais também chama de "créditos presumidos". Informa que teria afetado a compensação dos débitos do imposto "de forma direta", sem a respectiva escrituração nos livros fiscais, lançando, na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), a diferença entre o valor a pagar do IPI e o valor correspondente ao crédito presumido do IPI, autorizado pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para a Seguridade Social (Cofins), incidente na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, ao qual teria direito. Anexou planilha, Anexo I, onde descreve e pretende demonstrar que os débitos apurados em seus livros fiscais foram diretamente compensados com os valores oriundos do crédito presumido do IPI, conforme dito acima, sem contudo escriturar estas operações no Livro de Apuração do IPI. Prossegue suas alegações discorrendo longamente sobre a legitimidade de seu procedimento de compensação, onde admite que, no máximo, teria descumprido obrigações acessórias ao não registrar as operações correspondentes em seu Livro de Apuração do IPI.

Erro nos Cálculos

2.4. Informa que a autoridade fiscal teria identificado um imposto declarado de R\$ 1.059.401,61, que seria o valor correto, porém, após o desconto de todos os valores recolhidos através de DARF, no total de R\$ 609.645,85, restaria um saldo a pagar de R\$ 449.755,76 e não o valor total de R\$ 477.352,36 que foi lançado no Auto de Infração, fls. 140 e 141.

2.5. Conclui com pedido para que seja julgado improcedente o Auto de Infração ou, subsidiariamente, que seja reconhecido que a atividade da empresa não estaria sujeita à incidência do IPI. Ao final, requer, ainda: juntada das planilhas com o demonstrativo de seu direito ao crédito presumido, realização de diligências para apurar a legitimidade destes créditos, produção de prova pericial para aferir a correção dos cálculos envolvidos e a natureza de suas atividades, além da sustentação oral de suas razões.

3. Como o impugnante informou que, ao invés de utilizar créditos pleiteados em ação judicial ainda em curso, teria realizado a compensação do IPI com créditos presumidos decorrentes das exportações realizadas pela empresa, amparado pela Lei nº 9.363, de 1996, foi proposto o retorno do processo ao órgão de origem, para análise da legitimidade, inclusive quanto à prescrição, dos créditos apurados pelo contribuinte, detalhados conforme o volume anexado ao processo em sua impugnação, Anexo I, onde são apresentados valores relativos às exportações que teria realizado entre maio de 1995 e dezembro de 1999.

3.1. No relatório de fls. 239 a 241 estão descritas diversas verificações, realizadas pela fiscalização, durante a análise dos dados constantes do Anexo I, dentre as quais destacamos:

- Foi afastada, por falta de previsão legal, a incidência de correção monetária dos créditos, pleiteada pelo interessado nos demonstrativos constantes do Anexo I;

- Sobre a prescrição, verificou-se a ausência das respectivas escriturações, em seu Livro de Apuração do IPI, após julho de 1998, dos lançamentos referentes aos créditos presumidos pleiteados. Também não foram entregues as Declarações de Crédito Presumido (DCP) referentes às exportações realizadas até 1998, nem foi demonstrada a sua apuração nas DCTF's relativas ao ano-calendário de 1999. Desta forma, considerando que o interessado só veio a requerer o ressarcimento e compensação destes créditos na data em que apresentou sua impugnação, 01 de junho de 2004, com base no entendimento estabelecido na Solução de Consulta Interna – COSIT nº 5, de 13 de fevereiro de 2004, os créditos relativos às exportações embarcadas anteriormente a 31 de março de 1999 já se encontravam prescritos;

- Mesmo após ter sido intimado a apresentar demonstrativos com um detalhamento adequado da apuração do alegado crédito presumido, não foram apresentados elementos suficientes para aferir, com precisão, os valores dos insumos empregados na industrialização dos produtos exportados até dezembro de 1999.

4. Após a ciência do relatório de diligência, o contribuinte apresentou a manifestação de fls. 244 a 248, com os argumentos adiante sintetizados.

4.1. As compensações que efetuou teriam sido realizadas por diferença, diretamente em DCTF, sendo nesta informados os valores líquidos, após a compensação.

4.2. Confirma que os valores dos alegados créditos foram sempre compensados considerando a atualização monetária dos mesmos. Para embasar seu procedimento cita e transcreve o parágrafo 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de

1995, além de doutrina e jurisprudências que lhe seriam favoráveis.

4.3. Rebate a ocorrência da prescrição com a alegação de que efetuou as compensações diretamente através das DCTF's, o que caracterizaria a formulação do pedido antes do prazo prescricional.

4.4. Contesta os cálculos apresentados no relatório de diligência fiscal, quando foi estimado um valor do crédito presumido a que teria direito, referente ao ano-calendário de 1999.

4.5. Conclui reiterando a alegação, já mencionada ao final da impugnação, de que a sua atividade não deveria ser caracterizada como industrialização, pois se trataria apenas de serviços de composição gráfica. Esclarece que realiza o serviço de "confeção de embalagens", as quais contém grafado o nome da empresa encomendante, fabricante do produto para o qual a embalagem se destina. Desta forma, caso alguma encomenda seja recusada, "tudo aquilo que já fora objeto de manufaturamento" não poderia ser aproveitado e vendido a outro encomendante. Em suporte a seu entendimento, cita e transcreve jurisprudência e solicita ainda a juntada de laudo, para demonstrar a natureza de suas atividades, sem contudo mencionar quando pretende fazê-lo. Ao final, pede novamente que seja declarado improcedente o auto de infração.

É o relatório.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo, mas não comprovou a divergência regimental, e, por isso, fora ele rejeitado de forma irrecorrível. E o fora exatamente porque a matéria discutida nos autos nunca foi a não-incidência de IPI nas operações realizadas pela empresa, matéria trazida nos paradigmas. A autuação exigiu parcelas de IPI regularmente apuradas pela sociedade empresária, mas não declaradas em DCTF e nem recolhidas. Por isso, a decisão da Câmara recorrida não afirmou que sobre estabelecimentos que realizam atividades de composição gráfica deve ser exigido o IPI. E pelo mesmo motivo, decisões que digam o contrário não servem como demonstração de divergência.

De todo modo, tendo o Poder Judiciário entendido diferente e determinado que o recurso especial interposto fosse examinado, passa-se a sua análise.

E se conclui facilmente que a ele não se pode dar provimento. Isso porque o exame dos autos demonstra, à saciedade, que a sociedade empresária fabrica embalagens plásticas a partir de matérias-primas por ela adquiridas, ainda que a fabricação se dê por encomenda de outro estabelecimento fabril. Essa operação caracteriza industrialização, nos termos da legislação de IPI, e não se confunde, nem de longe, com a de oficina gráfica, mesmo

que após, elaborar a embalagem, o fabricante aponha dizeres que identifiquem o cliente. A industrialização, nesses moldes, está sujeita a incidência do imposto federal.

Tudo isso está claro nos autos, e nada disso é suficiente para afastar a incidência do IPI. Com efeito, a incidência do imposto sobre estabelecimento fabricante, ainda que por encomenda, exsurge dos arts. 1º, 2º e 3º da Lei 4.502/64 e é cristalina.

Demais disso, examinando o contrato social da reclamante vê-se que, ao contrário do alegado, a atividade por ela desenvolvida não são serviços gráficos, mas industrialização e comércio, conforme cláusula terceira de seu contrato social, abaixo transcrito.

Cláusula Terceira – A sociedade tem por objeto social:

Indústria e comércio de materiais plásticos em geral, embalagens plásticas, matérias plásticas e suas ligas, e mangueiras em geral;

Importação e exportação de produtos e ou matérias-primas, de acordo com seu ramo de atividade;

Participação no capital de outras sociedades.

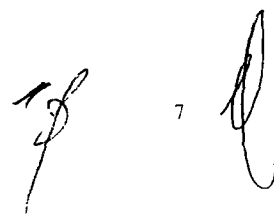
Como se pode notar, o ramo da reclamante não é o de serviços gráficos, mas o de embalagens de plásticos.

De outro lado, essa questão da não incidência do IPI em razão de os produtos saídos do estabelecimento autuado receberem serviços gráficos foi tratada de forma superficial tanto na primeira quanto na segunda instância, posto que o foco da autuação foi outro, como visto no relatório. De qualquer sorte, não nos furtaremos ao debate, o que passamos a fazê-lo agora.

Nessa questão, a Fazenda Pública defende a incidência do tributo federal, enquanto a autuada defende incidir apenas o imposto municipal, por entender tratar-se de serviços gráficos.

A meu sentir a solução desse imbróglio não demanda maiores dificuldades, pois a matéria é por demais conhecida de todos, inclusive, com farta jurisprudência administrativa e judicial sob o tema.

O IPI, provavelmente, seja o tributo que tem a legislação mais conceitual, onde, basicamente, tudo é definido. O Regulamento desse imposto, inclusive, traz conceitos aplicáveis aos demais tributos, como é o caso dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964, que define o que seja fraude, sonegação e conluio. Na seara interna desse imposto, tudo ou quase tudo é conceituado. Começa-se com a definição do que venha a ser produto industrializado, cada uma das operações de industrialização, seu campo de incidência e, até o de não incidência, os contribuintes, os fatos geradores e, também, o que não se enquadra como fato gerador, base de cálculo, suas isenções, imunidades etc. A par disso, não é difícil, definir os contornos da tributação desse tributo.



No presente caso, a situação apresenta-se mais fácil ainda, porque a questão se resume a decidir se há ou não incidência, e isso, basta abrir a lei, não precisa de nenhuma engenharia jurídica, basta não inventar e ler o que disse o legislador.

Senão vejamos:

O campo de incidência do imposto abrange os produtos industrializados, quer nacionais, quer estrangeiros, aí incluídos os tributados à alíquota zero, excluindo os que constarem da tabela de incidência com a notação NT (Não-Tributado). Também não estão no campo de incidência do IPI os produtos alcançados pela imunidade tributária, vez que esta consiste em limitação ao poder de tributar, e, exclui a competência para se instituir o tributo. Por fim, o IPI não alcança as operações excluídas do conceito de industrialização, elencadas, *numerus clausus*, na lei básica desse tributo. Veja o que diz esse artigo:

Vejamos a definição legal do campo de incidência:

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado) (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º).

O artigo 3º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/1998 traz bem definido o que seja produto industrializado:

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Note-se que, para efeito da legislação do IPI, o produto para ser considerado industrializado não precisa estar concluído: basta que nele se tenha realizado uma das operações de industrialização definidas no artigo a seguir transcrito.

Ao seu turno, o artigo 4º do RIPI/1998 explicita quais são as operações consideradas como industrialização para efeito da legislação do IPI¹:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a

¹ 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);

III - 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);

IV - 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.

apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento 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):

Cotejemos a situação dos autos com os conceitos já citados. Vejamos se o produto objeto dessa contenda é ou não produto industrializado. Produto industrializado, segundo a lei, é aquele resultante das operações definidas no regulamento como de industrialização. O artigo 4º diz o quais são essas operações de industrialização, fiquemos com a primeira delas: a transformação: é a exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova.

Examinando o processo produtivo das embalagens fabricadas pela autuada, trazido aos autos, vê-se, claramente, que se trata de industrialização, mais precisamente, transformação. Parte-se de matérias-primas e tem-se como resultado um novo produto diferente das matérias que o originou.

Do aqui exposto, não se pode, sem malferir a lei, deixar de reconhecer que o produto em questão é industrializado.

Para saber se ditos produtos estão dentro do campo de incidência do imposto, necessário perquirir-se: se ditos produtos estão albergados por alguma imunidade? Ou se consta da TIPI com a notação NT? As respostas são ambas negativas, a Constituição da República não negou competência à União para tributar a fabricação desses produtos, e a alíquota deles na TIPI é positiva. Daí poder-se afirmar que, legalmente, estão eles no campo de incidência do IPI.

O fato de os serviços gráficos estarem incluídos no campo de incidência do ISS, não é empecilho para a incidência do IPI, pois nem a constituição nem a lei desses tributos previram qualquer restrição. Daí, não se pode, a meu ver, sem previsão legal, dispensar o pagamento de tributo. Note-se que o fato de haver composição gráfica, não descaracteriza a industrialização, que tem seu alcance fixado por lei.

Por outro lado, o estabelecimento que confeccionou ditas materiais plásticos é, para efeitos legais, considerado industrial. Conseqüentemente, quando houve a saída destes para os encomendantes ocorreu o fato gerador do IPI.

No caso em que os produtos encomendados restringe-se à rotulação das garrafas, ainda assim, entendo caber a exigência do IPI, por força da disposição do art. 4º da Lei 4.502/64. Com efeito, sendo recebida a garrafa sem rótulo e saindo garrafa devidamente rotulada, modificada a forma de apresentação do produto, o que enquadra a operação no conceito de industrialização ali previsto, na modalidade de beneficiamento.

Tal somente deixaria de se dar se a operação realizada pudesse se enquadrar numa das hipóteses de exclusão previstas, originalmente, no parágrafo único do art. 3º da mesma lei. Para tanto, porém, uma quarta condição precisaria ser cumprida pelo estabelecimento: ser ele enquadrado como uma oficina, na forma definida no art. 7º do Decreto 2.637/98 (Regulamento do imposto vigente na data dos fatos geradores).

47 9 P

Em outro giro, a matéria versada no recurso apresentado pelo sujeito passivo foca-se, apenas, na questão de incidir ou não o IPI nas composições gráficas sujeitas ao ISS. Todavia, não é disso que cuida o lançamento. Ele apenas exige o IPI devido por um estabelecimento que fabrica embalagens, conforme previsto em seu próprio contrato social.

É, por isso, contribuinte do IPI na condição de estabelecimento industrial, mas não declarou nem recolheu uma parte do imposto devido e, repita-se, por ele mesmo apurado e registrado em seus livros fiscais.

Assim afirmou a decisão recorrida, que enfrentou ainda as afirmações da empresa de que teria reconhecido o IPI em sua escrita por coação da Administração e de que a autoridade responsável pelo lançamento teria cometido erro na sua apuração. Refutou, fundamentadamente, ambas. Nesses termos, cumprida a determinação judicial que mandou examinar o recurso, e certo que a ele não cabe rediscutir o mérito da decisão, mas apenas confrontá-lo a entendimento esposado em outro julgado dos Conselhos ou da própria Câmara Superior, ao recurso do contribuinte deve-se negar provimento.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pelo sujeito passivo.

Henrique Pinheiro Torres.

Voto Vencedor

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Redatora Designada

Ouso divergir do ilustre Conselheiro relator. Defende que as operações realizadas pela recorrente, estão sujeitas à incidência do IPI. Para tanto traz dispositivos legais de seu possível enquadramento.

Trata-se de auto de infração lavrado para cobrar o IPI destacado nas notas fiscais de venda e lançado no “Livro de Registro de Apuração do IPI”, mas não recolhido em razão de ter sido compensado com créditos relativos a insumos tributados, mas, também, com créditos presumidos relativos a insumos não tributados, tributados com alíquota zero e isentos, bem como decorrentes de diferenças de alíquotas e de “crédito-prêmio à exportação”.

A Fiscalização considerou indevidos tais créditos presumidos, razão pela qual procedeu à glosa e reconstituição da escrita fiscal da ora recorrente, apurando, por conseguinte, saldo devedor ao final de cada período de apuração.

Nesse sentido, a causa da autuação está sintetizada no auto de infração:

“O estabelecimento industrial recolheu a menor o imposto, por se utilizar de créditos indevidos, sendo procedida a reconstituição da escrita para exigência das diferenças apuradas, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.”

Compulsando os autos verifico que ao lavrar o auto de infração a Fiscalização não questionou se a atividade exercida pela recorrente era ou não submetida à

incidência do IPI. Provavelmente, a bem da verdade, deve ter partido do pressuposto de que se ela havia se declarado contribuinte do imposto era porque o deveria ser.

O fato de a própria recorrente ter-se declarado contribuinte do IPI não a torna, necessariamente, sujeito passivo da obrigação tributária, haja vista que o erro do sujeito passivo “*não tem o condão de alterar a competência do órgão arrecadador na espécie, legitimando a exigibilidade do tributo, por parte da Fazenda do Estado, pois, ou o imposto tem base de incidência e é devido, ou não o é, não podendo ser cobrado*” (STF, RE nº 92.927, rel. Min. MOREIRA ALVES).²

É fato que a recorrente estava discutindo o direito aos créditos presumidos acima mencionados, em quatro ações judiciais distintas, a saber:

i) *processo nº 1999.61.00.058094-3: objeto – crédito do IPI relativo à matéria prima adquirida com alíquota zero;*

ii) *processo nº 2002.61.00.019758-9: objeto – crédito-prêmio à exportação;*

iii) *processo nº 2004.72.00.010908-3: objeto – crédito do IPI relativo a insumos não-tributados;*

iv) *processo nº 2004.61.00.0012033: objeto - crédito do IPI relativo a diferenças de alíquotas de insumos tributados (diferença entre a alíquota do insumo e a alíquota do produto final).*

Obs- *A recorrente registra que os citados processos judiciais já foram encerrados.*

No sentir desta Conselheira, a interpretação dos fatos não deve ser pela aparência, assim como a interpretação das leis não o é. ³ Necessário se perquirir a verdadeira natureza jurídica dos fatos apresentados. Como justificativa, ao enquadramento como contribuinte do IPI, a recorrente se defendeu, já em sua impugnação, o direito a tais créditos, haja vista que, à época – 2004 -, ainda não havia decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria. Havia, de fato, uma confusão na interpretação das normas de IPI X ISS. Tanto é verdade que o Supremo foi chamado para se manifestar.

Assim, me parece não razoável, atribuir má-fé do contribuinte, ao tentar se declarar como contribuinte do IPI e logo depois, declarar ter errado em seu procedimento inicial, eis que a sua atividade principal era de serviço de composição gráfica, feito sob encomenda, sujeita, portanto, ao ISS, e não ao IPI, nos termos do § 1º do art. 8º do Decreto-lei nº 406/68, e das Súmulas 143 do extinto Tribunal Federal de Recursos e 156 do Superior Tribunal de Justiça.

² “O erro do contribuinte ao se declarar devedor de um tributo não confere à Fazenda Pública o direito de exigir tributo indevido em face do princípio da legalidade.” (REsp nº 913.694/SP, rel. Ministra ELIANA CALMON).

³ É ponto atualmente incontroverso que o verdadeiro trabalho de exegese importa em compreender o sentido da norma legal com recurso a todos os processos de interpretação, sendo afastada a compreensão meramente literal das palavras pelas quais ela está exprimida.

Ainda na fase de instrução probatória, a recorrente solicitou diligência para comprovar a atividade por ela exercida. Para tanto, foi produzido um parecer técnico, de autoria do engenheiro mecânico de máquinas, arquiteto e urbanista, André Lemos Guimarães, CREA/SP nº 068-209119-1, no qual o mesmo afirma que “os produtos elaborados” pela recorrente são **embalagens com composição gráfica**, embalagens sem composição gráfica e **rótulos**. Esse parecer técnico - que instruiu a impugnação e é parte integrante dos autos - apresenta fotos das instalações da empresa e dos produtos por ela elaborados, a título de “alguns exemplos, aparentemente representativos da atual produção da Contratante”.⁴

A recorrente informa que tão logo o Supremo Tribunal Federal decidiu a questão dos denominados créditos presumidos, abandonou a discussão acerca do direito a tais créditos e restringiu sua defesa à questão da não incidência do IPI sobre as operações mercantis por ela realizadas.

É verdade que, para a produção das embalagens plásticas, a recorrente executa atividade típica de industrialização, que é a transformação do polipropileno granulado em sacos plásticos, mediante o processo denominado “extrusão”. Todavia, conforme o laudo técnico mencionado, o custo de produção do plástico representa apenas 13,4% do custo total do produto final com composição gráfica. Ou seja, a atividade de composição gráfica representa 86,6% do custo final do produto.

Penso que a confecção de rótulos não envolve atividade de industrialização. O material plástico sobre o qual é aplicado o processo de composição gráfica é adquirido pronto de terceiros. Nesse caso, o que há é a prestação de serviços com fornecimento de mercadoria. Logo, não se pode falar de incidência do IPI em operação econômica que não envolve atividade de industrialização.

Por outro lado, nas atividades econômicas denominadas “mistas”, em que há atividade de industrialização e, também, prestação de serviços, o que define qual dos impostos deve incidir, se o IPI ou o ISS, é a atividade preponderante na formação dos custos, aliada à finalidade da operação comercial envolvida.

No caso da recorrente o que prepondera, no sentir da maioria dos Conselheiros, de forma absoluta, é a atividade de prestação de serviços, que corresponde a 86,6% do custo final do produto. Além disso, o que as empresas clientes adquiriram não foi um produto qualquer, mas sim um produto personalizado, feito de forma exclusiva para cada uma delas, de acordo com as especificações técnicas por elas fornecidas.

Nesse ponto central da discussão, a recorrente defende, acertadamente que o critério da preponderância da atividade exercida (industrialização ou prestação de serviços) é o que tem norteador o Superior Tribunal de Justiça quando, diante de atividades mistas, tem que decidir qual o imposto deve ser cobrado. Foi o que consignou a Ministra Eliana Calmon no voto proferido no Recurso Especial nº 395.633/RS, *verbis*:

“Restou incontroverso nos autos que a empresa fornece móveis sob encomenda, mas o Tribunal entendeu que a atividade não se

⁴ Posteriormente o mesmo perito elaborou um “parecer técnico complementar”, no qual demonstra que a composição dos custos das embalagens com composição gráfica é a seguinte: atividade de industrialização, consistente na produção das embalagens plásticas, a partir do processo de extrusão do polipropileno: 13,4% do custo final do produto; atividade de composição gráfica: 86,6%, *idem*. Esse “parecer técnico complementar” não foi juntado aos autos porque elaborado em fase processual que não mais comportava juntada de documentos. No entanto, tem sido apresentado a todos os conselheiros que receberam em audiência os advogados que representam a recorrente.

resume aos itens 30 e 74 da Lista de Serviços, pois além de efetuar projetos personalizados e instalar móveis, o conjunto da atividade comporta efetiva industrialização, o que se constitui fato gerador do IPI, nos termos do art. 46, parágrafo único, do CTN.

Assim limita-se a controvérsia em saber o que é preponderante na atividade da empresa: o caráter pessoal no fornecimento dos móveis (prestação de serviço) ou a transformação que modifica a natureza e a finalidade do produto (industrialização)."

Este também foi o entendimento do Ministro Herman Benjamin, Relator do REsp. nº 966.184/RJ, no qual se discutiu se a confecção e venda de cartões plásticos magnéticos (cartões de crédito) personalizados, que também envolve atividade de industrialização, configuraria atividade sujeita à incidência do IPI ou do ISS.⁵

Por outra linha de raciocínio, poder-se-ia argumentar que a incidência do ISS não teria o condão de excluir a do IPI. No caso, chama-se a atenção para o período das operações realizadas – de 2000 a 2004, ou seja, quase todos eles na vigência do Decreto-lei nº 406/68. Voltando ao passado, tem-se que o famigerado Decreto-lei estabelecia, de forma expressa, que a incidência do ISS excluía a de qualquer outro imposto. Confira-se:

"Art. 8º. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação [...], 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 mercadorias."

As controvérsias sobre o tema, foram novamente solucionadas pelo Judiciário.⁶ Posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça expediu Súmula, verbis:

Súmula 156/STJ: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, esta sujeita, apenas, ao ISS."

Ouso igualmente divergir do ilustre relator quando diz: "*Demais disso, examinando o contrato social da reclamante vê-se que, ao contrário do alegado, a atividade por ela desenvolvida não são serviços gráficos, mas industrialização e comércio, conforme cláusula terceira de seu contrato social, abaixo transcrito. (...)*"

⁵ Veja-se, nesse sentido acórdão nº 202-15.523, de 13 de abril de 2004. A decisão foi unânime pela não incidência do IPI, mas sim do ISS, conforme acórdão assim ementado: "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.

⁶ O extinto Tribunal Federal de Recursos sumulou a questão nos seguintes termos: Súmula 143 do extinto TFR: "Os serviços de composição e impressão gráfica personalizados, previstos no art. 8º, § 1º, do Decreto-Lei 406, de 1968, [...], estão sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI."

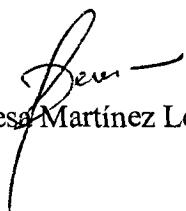
Com efeito, “o objetivo social de uma empresa determina, apenas, o que ela, [...] está apta a fazer.” “Para a cobrança dos tributos o que importa é o que ela faz e não o que ela estaria com possibilidades legais de fazer, [...]” (Supremo Tribunal Federal, RE 115.308/RJ, relator Ministro Neri da Silveira, acórdão publicado no DJ de 01.07.1988, p. 16.910). Importa é o que a recorrente efetivamente fez, e não o que está genericamente colocado no seu contrato social, porque não se cobra imposto com base no objeto social de empresa, mas sim com fundamento nos negócios jurídicos efetivamente realizados por ela.

Logo, se no período dos autos, a recorrente de fato produziu e comercializou rótulos e embalagens plásticas com composição gráfica e embalagens plásticas sem composição gráfica, mas feitas também sob encomenda, sob esta ótica é que deve ser analisado o enquadramento legal.

Também, ousa divergir dos que defendem que os rótulos e embalagens plásticas, ainda que por encomenda, ⁷ produzidas pela recorrente seriam industrialização, eis que com destinação a um ciclo produtivo e não “consumidor final”. Isto porque o STJ já se manifestou no sentido de que serem serviços de composição gráfica. ⁸

CONCLUSÃO

Diante do todo o acima exposto, voto no sentido de DAR provimento ao *H* recurso especial do contribuinte


Maria Teresa Martínez López

⁷ REsp 578.214/SP, STJ, 2ª Turma, unânime, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, julg. 22.8.2006, DJ de 1º.9.2006, p. 238

⁸ Incidência da Súmula n. 156/STJ.” (REsp 205544/RS, STJ, 2ª Turma, rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, julgado em 03/05/2005, DJ de 5.9.2005, p. 329).