



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

Processo n° 11516.721755/2014-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-002.895 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2016
Matéria Auto de Infração - IPI
Recorrente PLASC - PLÁSTICOS SANTA CATARINA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/04/2011

IPI. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SUJEITOS AO ISS. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE. INDUSTRIALIZAÇÃO.

Não há incompatibilidade na incidência do IPI quando a operação, caracterizada como industrialização, configurar também uma prestação de serviços inseridas na lista anexa à LC n° 116/2003.

IPI. CRÉDITOS INEXISTENTES. ESCRITURAÇÃO. FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Configura se fraude a escrituração de créditos sabidamente inexistentes no Livro Registro de Apuração do IPI. Conduta tipificada no art. 72 da Lei n° 4.502/64, pois comprovou se a intenção deliberada de reduzir o montante do imposto devido.

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.

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente e relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Francisco José Barroso Rios, Semíramis de Oliveira Duro e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

Processo nº 11516.721755/2014-61
Acórdão n.º **3301-002.895**

S3-C3T1
Fl. 548

CÓPIA

Relatório

Por economia processual, adoto o relatório elaborado na decisão recorrida, abaixo transcrito:

Trata-se de auto de infração lavrado contra a empresa acima identificada, no valor total de R\$ 24.665.436,88, incluídos nesse valor o IPI, juros de mora e multa proporcional qualificada (150%). Segundo o Termo de Verificação de fls. 296/308, foi apurada a escrituração indevida de créditos, conforme relato abaixo:

“O contribuinte informou que os valores escriturados no Livro de Registro de Apuração do IPI, a título de outros créditos, se devem a uma estimativa de eventual restituição decorrente de pagamentos indevidos em razão da discussão acerca da incidência ou não do IPI sobre rótulos e embalagens com composição gráfica.

*No entanto, analisando a escrituração do Livro de Registro de Apuração do IPI impressos, dos anos de 2009 e 2010 e a Escrituração Fiscal Digital (EFD) dos anos de 2009 a 2011 (fls. 20 a 42), mais especificamente no Demonstrativo de Créditos, linha 005 – outros créditos, verifica-se que os valores escriturados se referem a **‘IPI PRESUMIDO REF COMPRA INSUMO N/MÊS’**, ou seja, ‘crédito ficto’ do IPI referente aos insumos entrados no estabelecimento com alíquota zero, NT ou isento.*

Em períodos anteriores, nos anos de 1999 a 2005, a empresa já havia sido autuada pela escrituração de créditos indevidos, sobre insumos de alíquota zero, NT e isentos, através dos processos administrativos 11516.000975/2004-86, 11516.002130/2004-25, 11516.002446/2004-17, 11516.002728/2006-41 e 11516.002719/2004-56.”

2. Em seguida, a fiscalização aborda matéria referente à incidência de IPI sobre rótulos e embalagens com composição gráfica (produto fabricado pela impugnante), entendendo haver ficado *“evidenciado que as operações efetuadas pela empresa se enquadram perfeitamente no conceito de industrialização, na modalidade de transformação, conforme definido nos artigos 3º e 4º, do RIPI/2002 e RIPI/2010, portanto sujeito à incidência do IPI, conforme preceitua a legislação”*.

3. Afirma que a análise das DIPJ demonstra claramente que a empresa declara-se como industrial, inexistindo registro de receitas decorrentes da prestação de serviços.

4. Justifica, em seguida, a qualificação da multa proporcional:

*“Nos períodos de julho de 2009 e maio de 2011, o contribuinte **fraudou** a escrituração do Livro de Registro de Apuração do IPI, mediante o registro **reiterado de créditos inexistentes**, no*

montante de R\$ 8.592.073,43, com o intuito doloso de reduzir o montante do imposto devido (IPI) a ser declarado nas DCTFs.

Em sua escrita fiscal, no Livro de Registro de Apuração do IPI foi deduzido o montante retro mencionado, no Demonstrativo de Créditos, linha 005 – outros créditos, com a descrição ‘IPI PRESUMIDO REF COMPRA INSUMO N/MÊS’.

Não conformada com a perda dos Mandados de segurança, continuou escriturando os créditos indevidos no Livro de Registro de Apuração do IPI, até o mês de maio de 2011.

Desde 2004, quando começou a ser autuada, na defesa dos processos administrativos, a empresa se defende alegando que não está sujeita a incidência do IPI e sim do ISS, pois presta serviços de composição gráfica personalizados, apesar de ter se creditado, no Livro de Registro de Apuração do IPI, de ‘IPI PRESUMIDO REF COMPRA INSUMO N/MÊS’.

Na resposta a presente fiscalização o contribuinte, também justificou que os valores escriturados no Livro de Registro de Apuração do IPI, a título de outros créditos, se devem a uma estimativa de eventual restituição decorrente de pagamentos indevidos em razão da discussão acerca da incidência ou não do IPI sobre rótulos e embalagens com composição gráfica.

É de se perguntar, então, o porquê destacar o IPI nas notas fiscais de saídas, se a empresa tem a convicção de que não está sujeita a incidência do tributo, nas saídas das embalagens e rótulos.

*Contrariando a tese que defende, de que estaria sujeita a tributação do ISS, a empresa sequer apresentou receitas de prestação de serviço nas DIPJs dos anos calendários de 2009, 2010 e 2011 na **Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral**, nas linhas 05 - Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno e 06 - Receita de Prestação de Serviços - Mercado Externo.*

Desde 1999 a empresa vem sendo autuada pela Receita Federal, pelo registro de créditos fictos do IPI sobre insumos adquiridos sem a incidência do IPI na etapa anterior. E ainda, os 3 Mandados de Segurança (1999.61.00058094-3, 2004.61.00001203-3 e 2004.72.00010908-3), impetrados pela empresa, questionando os referidos créditos sobre Insumos, foram julgados a favor da União, sendo o último deles julgado no STF - RE 468383 em 31/07/2007.”

5. Acrescenta que, por ser o IPI um imposto em que ocorre a transferência do encargo financeiro para os adquirentes, somente estes poderiam solicitar sua restituição ou autorizar a impugnante a recebê-la. “Assim, a **fraude fiscal** realizada pelo contribuinte de escriturar créditos inexistentes, no Livro de Registro de Apuração do IPI, como sendo de ‘IPI PRESUMIDO REF COMPRA INSUMO N/MÊS’ ou como **eventual restituição decorrente de pagamentos indevidos em razão da não incidência do IPI sobre rótulos e embalagens, no montante de R\$ 8.592.073,43, que reduziram o montante do IPI a ser declarado na DCTF, trata-se,**

na verdade de **APROPRIAÇÃO INDEBITA** do IPI destacado nas notas fiscais de saídas e não Declarados e nem recolhidos aos cofres da União”.

6. Cientificada em 30.06.2014 (fl. 309), a interessada apresentou, tempestivamente, em 29.07.2014, impugnação, na qual apresenta as seguintes alegações:

a) Esclarece que os mandados de segurança a que se referiu a fiscalização já haviam sido encerrados antes dos períodos lançados e que na época em que tais medidas judiciais foram intentadas (1999 a 2004), a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal era no sentido de que o contribuinte tinha direito aos créditos presumidos de IPI;

b) “Ao responder a intimação em referência, a empresa não fez menção aos processos judiciais mencionados pelo Auditor Fiscal porque não há relação de pertinência entre o que neles fora discutido e o crédito tributário ora glosado”;

c) Em seguida refere-se aos processos administrativos anteriores citados pela autoridade fiscal comentando a solução dada a cada um deles;

d) Ressalta haver deixado, a partir de junho de 2011, de adotar o procedimento defensivo de lançar, a crédito, valores que entendia poder vir a ter direito a restituição, uma vez que a incerteza jurídica foi sanada com o julgamento da medida cautelar na ADI 4389, ocorrido em maio de 2011, com efeitos “ex nunc”, no qual restou decidido que incide o ICMS, e não o ISS, sobre embalagens. “Entendeu o STF que a atividade de confecção de embalagens configura industrialização. Consequentemente, incide o ICMS e, conforme o caso, o IPI, mas não o ISS. E isto deu certeza jurídica à empresa de como proceder a partir daquela data”;

e) Afirma que, no período de julho de 2009 a maio de 2011, as operações realizadas não estavam submetidas à incidência do IPI e que, mesmo assim, recolheu, nesse período, a quantia de R\$ 2.758.743,60;

f) “Ora, se as operações realizadas não estavam submetidas à incidência do IPI, mas, mesmo assim, a empresa recolheu a quantia de R\$ 2.758.743,60, a título desse imposto, a conclusão lógica é de que ela recolheu indevidamente essa quantia, razão por que, em princípio, lhe assiste direito à restituição desse valor”;

g) Discorda do entendimento da fiscalização de que, tendo ocorrido a transferência do encargo financeiro para os adquirentes, somente estes poderiam solicitar sua restituição ou autorizar a impugnante a recebê-la;

h) “O equívoco desse argumento reside no fato de que o direito à restituição pertence ao contribuinte de direito e não ao contribuinte de fato. E aquele que adquire embalagens para utilizá-las em processo produtivo não é contribuinte de direito nem contribuinte de fato em relação às aquisições efetuadas. Contribuinte de direito é quem recolhe ou tem o dever jurídico de recolher o imposto, ao passo que contribuinte de fato, nesta hipótese, é o consumidor final”;

i) No mérito defende que a confecção de rótulos e embalagens com composição gráfica não estavam no período sujeitas ao IPI. Cita julgados nesse sentido;

j) “Também não procede o argumento utilizado pelo Fiscal de que o fato de a empresa ter se declarado como industrial, inclusive na declaração de imposto de

renda, sujeita à apuração e informações do IPI, seria suficiente para enquadrá-la como contribuinte desse imposto.”;

k) *“De igual modo, também não procede o argumento de que o custo dos insumos, por representar mais de 60% do custo dos produtos vendidos e mais de 50% da Receita Líquida, tal como declarado na DIRPJ, seria indicativo de ‘que as operações efetuadas se enquadra perfeitamente no conceito de industrialização, na modalidade de transformação, portanto sujeitas à incidência do IPI’.”;*

l) Sobre o tema, conclui:

“50. Como corolário de tudo o que foi acima afirmado, pode-se concluir que:

*a) a confecção de embalagens é uma **atividade mista** que envolve industrialização e prestação de serviços técnicos especializados;*

b) a preponderância da atividade de composição gráfica sobre a atividade de industrialização é expressiva e está comprovada por laudo técnico anexo à presente (doc 5);

c) a composição gráfica está prevista como prestação de serviços na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, no item 13.05;

d) a jurisprudência encontrava-se firmada no sentido de que a confecção de embalagens com composição gráfica estava sujeita à incidência do ISS e não do IPI; esse entendimento jurisprudencial somente mudou a partir de maio de 2011, com o julgamento da cautelar na ADI 4389; até essa data, portanto, a atividade da impugnante não estava sujeita à incidência do IPI;

*e) se não era contribuinte, não pode ser devedora do imposto, razão por que se torna irrelevante o fato de ter **deixado de pagar parte** do imposto lançado em sua escrita fiscal como imposto devido, porque a compensou com créditos cujo direito ainda não tinha sido reconhecido; se o imposto não era devido, não existe débito; conseqüentemente, a glosa do crédito indevido não tem o condão de fazer nascer uma obrigação tributária inexistente.”*

m) Contesta a qualificação da multa aplicada, por inexistir fraude:

“53. De fato, a empresa foi autuada em 2004 e em 2006, pelos créditos presumidos relativos à insumos isentos, não tributados e tributados com alíquota zero, os quais foram efetuados pelas razões acima mencionadas. As autuações que constituem o objeto daqueles processos referem-se aos períodos de 1999 (processo nº 11516.000975/2004-86), 2000 a 2004 (processo nº 11516.002130/2004-25), e julho de 2004 a dezembro de 2005 (processos nrs. 11516.002718/2006-41 e 11516.002719/2006-95).

54. Não existe, portanto, autuação relativa ao período de janeiro de 2006 a junho de 2009. Conseqüentemente, não é verdadeira a afirmativa de que a empresa vem sendo autuada desde 1999. Tal afirmativa parece ter sido feita com o intuito de corroborar a

tese da fraude. Ademais, os lançamentos a crédito, feitos no período de 1999 a dezembro de 2005, decorreram de causa diversa da que motivou os efetuados no período de julho de 2009 a maio de 2011. Naquele período, a empresa apurava os créditos presumidos e os lançava em sua escrita fiscal por que a jurisprudência dos tribunais superiores, inclusive do STF, era no sentido de que existia o direito aos créditos. E esse direito chegou a lhe ser reconhecido por decisão judicial, a qual amparou a sua conduta no período de julho de 2004 a dezembro de 2005, conforme já mencionado.

55. No que tange ao período de julho de 2009 a maio de 2011, a situação é diversa, haja vista que a empresa fez uma estimativa das possibilidades de restituição que poderia vir a ter direito. Trata-se, portanto, de uma compensação antecipada, que não se confunde com créditos presumidos de insumos.

*56. O fato de no Livro de Registro e Apuração de IPI os créditos glosados terem sido lançados no **'DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS'**, no item **'OUTROS CRÉDITOS'**, com o subtítulo **'IPI PRESUMIDO REF COMPRA INSUMO N/MÊS'**, não configura fraude, porque não se trata de nenhum artifício doloso tendente a reduzir o montante do imposto devido. Conquanto fosse possível utilizar uma nomenclatura mais adequada para expressar a natureza do crédito, a que foi utilizada revela situação excepcional de crédito, tanto que foi lançada no item **'outros créditos'**, de modo a propiciar a imediata aferição de sua regularidade pela fiscalização tributária. (...)"*

n) Com relação ao fato de haver destacado nas suas notas de saída o IPI, explica:

71. O Fiscal questiona a razão pela qual a empresa destacou o IPI nas notas fiscais se ela está defendendo o entendimento de que não é contribuinte do IPI. A resposta é muito simples: ela agiu assim porque a Receita Federal nunca aceitou o argumento de que sua atividade é de prestação de serviços e composição gráfica. E isto está patente no presente auto de infração em que o Fiscal tenta, por todos os meios, convencer que o que faz a empresa é industrialização.

72. A empresa não tinha, como ainda não tem, nenhuma decisão judicial definitiva que lhe desse amparo a proceder de forma contrária ao entendimento da Receita Federal: não destacar o IPI nas notas fiscais. Assim, se não tivesse agido como entende a Receita Federal que ela deveria agir - destacando o IPI nas notas fiscais e lançando-o em sua escrita fiscal - teria sido autuada da mesma forma, não por glosa de créditos, mas sim por falta de destaque do imposto e também por falta de recolhimento, com aplicação em dobro da multa prevista no art. 80 da Lei nº 4.502/1964 (uma vez por falta de destaque do imposto nas notas fiscais e outra vez por falta de recolhimento), como tem procedido a Receita Federal, em casos semelhantes.

73. Como a empresa sabia que a jurisprudência da época (aplicável até maio de 2011) dava amparo à sua pretensão de

não ser considerada contribuinte do IPI, agiu com a expectativa de poder vir a ser restituída dos pagamentos indevidos.

74. Em suma, o seu proceder decorreu, de um lado, da insegurança jurídica acerca de ser ou não ser contribuinte do IPI, e, de outro, da expectativa de direito de poder ser restituída dos pagamentos indevidos, na hipótese de restar vencedora em sua tese.”

o) Ao final, requer:

“78. Por todo o exposto, requer a essa eminente autoridade julgadora que reconheça a não incidência do IPI sobre as operações comerciais realizadas pela Impugnante, no período de julho de 2009 a maio de 2011, as quais consistiram na confecção de rótulos e embalagens de plástico personalizadas, com composição gráfica, sob encomenda, e, por conseguinte, julgue improcedente o crédito tributário constituído pelo auto de infração ora impugnado.

Na hipótese de entender que o crédito tributário deve ser mantido, requer seja afastada a imputação de conduta fraudulenta e, por via de consequência, a multa qualificada de 150%, restringindo a penalidade ao previsto no caput do art. 80 da Lei nº 4.502/64, que é a multa de lançamento de ofício no percentual de 75%.”

Ao julgar referida impugnação, a 3ª Turma da DRJ/Belém proferiu o Acórdão nº 01-30.372, de 30/10/2014, com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/04/2011

INDUSTRIALIZAÇÃO.

Somente está fora do conceito de industrialização o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional, sendo considerada oficina o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, quando utilizar força motriz não dispuser de potência superior a cinco quilowatts; e trabalho preponderante aquele que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão de obra, no mínimo com sessenta por cento.

IPI. FATO GERADOR. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADOS.

Os serviços de composição e impressão gráficas estão sujeitos à incidência do IPI.

INDÉBITO. RESTITUIÇÃO.

Inexiste na legislação do imposto a possibilidade de escrituração no RAIPI, como crédito básico, de valores porventura recolhidos a maior em períodos anteriores, ainda que efetivamente houvesse tal direito.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/04/2011

MULTA QUALIFICADA.

Restando comprovada hipótese normativa prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, faz-se aplicável a multa qualificada imposta sob tais fundamentos.

Não concordando com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário, por meio do qual, apresentou basicamente as mesmas questões colocadas em sua impugnação e que podem assim ser resumidas:

- é pacífica a jurisprudência do STJ e do STF no sentido de que o IPI e o ISS são impostos mutuamente excludentes. Nas denominadas atividades mistas, em que há industrialização e prestação de serviços, incide apenas um deles, de acordo com os critérios da preponderância e da finalidade do negócio jurídico realizado. Neste sentido laudo técnico comprovaria que a atividade de composição gráfica da empresa (prestação de serviços) corresponde a 86,6% do custo final do produto e que a industrialização representa apenas 13,4% desse mesmo custo. Que o próprio acórdão teria reconhecido o exercício da atividade mista pela empresa recorrente;

- que somente a partir de maio/2011 que o STF no julgamento da Medida Cautelar na ADI 4389, decidiu que a confecção de embalagens com composição gráfica ficava excluída do âmbito de incidência do ISS, incidindo no caso o ICMS e o IPI. Defende, entretanto, que esta decisão tem efeito "*ex-nunc*", ou seja, daí para a frente. Como o período autuado é anterior a maio de 2011, não aplicaria a incidência do IPI, não sendo aplicável a autuação ao caso;

- cita e transcreve precedentes do STF e do STJ que iriam contra a tese da autuação e do acórdão recorrido, de que sobre a atividade de prestação de serviços de composição gráfica incidiria somente o ISS. Neste mesmo sentido cita a Súmula nº 143 do extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR e a Súmula nº 156 do STJ;

- transcreve a ementa e trechos do voto do Ministro Teori Zavascki no REsp nº 1.092.206/SP, STJ, cuja decisão foi proferida na sistemática do art. 543-C (recurso repetitivo), ressaltando a necessidade de obediência à esta decisão nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do CARF. Sustenta que apesar da decisão estar se referindo ao ICMS ela é aplicável também ao IPI, por se tratar de imposto com as mesmas características;

- afirma que não é cabível a aplicação da multa de ofício qualificada em face da inexistência de fraude. Ressalta que o acórdão recorrido equiparou dolo à fraude, quando se sabe que são conceitos jurídicos distintos. Alega que a fraude tem de ser um artifício doloso que tenha como núcleo do seu objeto o "fato gerador da obrigação principal" e isto não teria ocorrido no procedimento adotado pela recorrida. Cita trechos do voto proferido no Acórdão nº 3402-002.271 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do 3ª Seção do CARF, Conselheiro relator João Carlos Cassuli Júnior, o qual iria ao encontro de sua tese;

- prossegue afirmando que a empresa fez foi deixar de pagar parte do imposto apurado e lançado em sua escrita fiscal, porque se compensou, antecipadamente, de crédito ainda não reconhecido judicialmente, sendo que esta conduta não diz respeito ao fato gerador da obrigação tributária principal. Que o fato de registrar estes créditos no item "OUTROS CRÉDITOS", com o subtítulo "IPI PRESUMIDO REF COMPRA INSUMO N/MÊS" não se configura em nenhum artifício doloso tendente a reduzir o montante do imposto devido. Afirma que só o fato de estar registrado em situação excepcional de créditos (outros créditos) já permite o imediato conhecimento da fiscalização tributária, tanto é que já no Termo de Início do Procedimento Fiscal já houve uma intimação em item específico a respeito da origem e natureza destes créditos. Informa que fez prova que parte do IPI apurado como devido na sua escrita fiscal foi efetivamente recolhido no montante de R\$ 2.496.281,19, ou seja, que os créditos glosados referem-se apenas a uma parte do imposto devido pelas saídas de mercadorias.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, por isso deve ser conhecido.

Um das controvérsias do presente processo é referente à incidência de IPI sobre rótulos e embalagens com composição gráfica no período da autuação de jul/2009 a abril/2011. O contribuinte afirma que seria pacífica a jurisprudência do STJ e do STF no sentido de que o IPI e o ISS são impostos mutuamente excludentes, defendendo que neste período só haveria a incidência do ISS. Discordo desta afirmação e então passemos a analisar as decisões judiciais citadas e a sua vinculação ao presente caso.

A primeira decisão judicial citada pela defesa foi o RE 111566 da 1ª Turma do STF, relator Ministro Rafael Mayer, publicada no DJ em 12/12/1986. Note-se que a decisão foi proferida antes da CF de 1988 e também antes da LC nº 116/2003 que efetivamente trouxeram novos contornos para a discussão e serão objetos de análise mais adiante.

Por sua vez a decisão proferida no REsp nº 1092206/SP, 1ª Seção do STJ, Relator Ministro Teori Zavascki, proferida em 2009, já no âmbito da atual CF e da LC nº 116/2003, o objeto da ação era delimitação de competência tributária entre o ICMS e o ISS, nada dispondo sobre o IPI. Na oportunidade decidiu-se pela incidência do ISS nas operações mistas (as que agregam mercadorias e serviços) sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC nº 116/2003, não incidindo o ICMS nestas operações. Ao contrário do que pretende a recorrente, nada dispôs sobre o conflito de competência entre o ISS e o IPI.

A Súmula 143 do extinto TFR também não é aplicável ao caso pois foi pronunciada sobre dispositivo de lei, cuja redação, não estava vigente na época da autuação, qual seja, o art. 8º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/2008.

A Súmula 156 do STJ também não socorre o contribuinte. Veja o seu enunciado:

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

Conforme informação na página do STJ na internet os precedentes que foram utilizados para embasar a edição da Súmula nº 156 foram os acórdãos proferidos nos Recursos Especiais nº 61.914-9/RS, 5.808-0/SP, 18.992-0/SP e 1.235/SP, os quais possuem as seguintes ementas respectivamente transcritas:

TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS DE IMPRESSÃO GRÁFICA. INCIDÊNCIA. A prestação de serviços de impressão gráfica, personalizados e sob encomenda, está sujeita ao ISS, a teor do disposto no § 1º do art. 8º do Decreto-lei nº 406/68.

TRIBUTÁRIO – ISS – ICM – ETIQUETAS ADESIVAS FEITAS SOB ENCOMENDA – ADJUNÇÃO A PRODUTOS DESTINADOS A VENDA – DL 406/68 – C. CIVIL ART. 615, § 1º. A composição de etiquetas adesivas, feitas sob encomenda de determinado cliente que as ajuntará a produtos finais como elemento de identificação, garantia, orientação ou embelezamento, é atividade descrita na lista anexa ao DL nº 406/68, como hipótese de incidência do ISS – não de ICM. A circunstância de tais etiquetas serem juntadas a produtos vendidos pelo encomendante, é irrelevante, pois a etiqueta terá perdido identidade, pelo fenômeno da adjunção (C. Civil, art. 615, § 1º).

TRIBUTÁRIO – ICM – SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA – FOTOLITOGRAFIA – EMBALAGENS – NÃO INCIDÊNCIA – DL Nº 406/68, ART 8º, § 1º PRECEDENTES STJ. A legislação não faz distinção entre os serviços de composição gráfica, em geral, dos serviços personalizados feitos por encomenda. Os serviços de composição gráfica realizados sob encomenda, na elaboração de embalagens, estão sujeitos ao ISS e não ao ICM. Recurso provido.

TRIBUTÁRIO. SERVIÇO GRÁFICO POR ENCOMENDA E PERSONALIZADO. INCIDÊNCIA, APENAS, DE ISS. A feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias sob encomenda e personalizadas, é atividade de empresa gráfica sujeita ao ISS, o que não se desfigura por utilizá-los o cliente e encomendante na embalagem de produtos por ele fabricados e vendidos a terceiros. Precedentes do STF e do STJ. Recurso provido.

Conforme pode se verificar, é evidente que o enunciado da Súmula nº156 do STJ não pode ser aplicado ao presente caso para afastar a incidência do IPI porque os precedentes que embasaram a interpretação referem-se apenas ao conflito de competências no âmbito do ISS e ICMS.

Em sua defesa o contribuinte cita o REsp nº 1092206/SP, o qual foi julgado na sistemática do art. 543-C do CPC (recurso repetitivo) e enfatiza que os julgadores do CARF estão vinculados à referida decisão por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

De fato, os conselheiros do CARF estão vinculados às decisões proferidas pelo STJ e pelo STF, em julgados proferidos na sistemática dos art. 543-B e 543-C do CPC. Porém o resultado dos referidos julgados tem que ser aplicável ao caso concreto em julgamento, o que não se verifica nos presentes autos. Veja o que dispôs a ementa do Acórdão no julgamento do REsp nº 1092206/SP:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. SÚMULA 156 DO STJ.

1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03), a delimitação dos campos de competência

tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03 (que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN; e (c) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.

2. As operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05). Consequentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS). Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS." Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção.

3. Recurso especial provido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (Destaquei)

Nem na ementa, acima transcrita e nem no acórdão não se faz qualquer referência à incidência ou não do IPI. Portanto o seu conteúdo não pode ser aplicado para que se afaste a incidência do referido imposto sob o argumento apresentado pelo contribuinte de que o ICMS e o IPI são "impostos de características semelhantes". Entendo também que o fato de a Súmula 156 estar citada na ementa e conter a palavra 'apenas' não caracteriza uma determinação do STJ de que o IPI não incidiria naqueles serviços. Isto porque, conforme já exposto anteriormente, os precedentes de que resultaram a Súmula nº 156 são referentes somente a conflitos de competência entre Estados e Municípios.

Acrescenta ainda o contribuinte que a Medida Cautelar concedida na ADI nº 4389, pelo STF, teria decidido definitivamente que até, a concessão da referida medida cautelar, em abril/2011, sobre as embalagens com composição gráfica somente incide o ISS e a partir da decisão, para o futuro, "ex-nunc", passaria a incidir o IPI. Novamente equivocava-se o contribuinte, referida decisão novamente só tinha como objeto o conflito de interesses entre a incidência do ICMS e do ISS. Isso porque tratam-se de impostos em que a Constituição Federal concedeu tratamento de autos-excludentes. A incidência de um exclui a incidência do outro, situação que não ocorre com o IPI, como veremos mais adiante. Vejam a ementa referente à citada Medida Cautelar na ADI nº 4389:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS).

*ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. **FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS.***

MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.

*Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (ex nunc), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, **para reconhecer que o ISS não incide** sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS. (Destaquei).*

Ora, a simples leitura da ementa, acima transcrita, é suficiente para evidenciar que nada se decidiu a respeito da incidência ou não do IPI para o período anterior à concessão da medida cautelar.

Por fim, ressalte-se também que o decidido no RE nº 106.173, Relator Ministro Aldir Passarinho, citado na defesa, contém elementos não aplicáveis ao presente caso, pois data de 1986, situação anterior à atual CF e também à LC nº 116/2003. E além do mais, novamente o seu objeto era conflito de competências entre o ISS e ICMS, conforme depreende-se de sua ementa:

Ementa: Tributário. Serviços Tipográficos Personalizados.

*Somente os produtos de impressão tipográfica personalizados, isto é, realizados sob encomendas, por determinado cliente, da natureza prevista na lista a que se refere o Decreto-Lei nº 406-68, alterado pelo de nº 834-69, é que se encontram sujeitos ao **ISS, e não ao ICM.***

(...)

Por todo o exposto é de se concluir que a jurisprudência citada pelo contribuinte não autoriza a conclusão de que não incide o IPI sobre as operações realizadas por ele consistentes, entre outras, da realização de atividades mistas nas quais se agregariam a prestação de serviços concomitante a operações de industrialização. Aqui, abre-se um parêntese, para destacar um registro constante do Termo de Verificação Fiscal, de que o contribuinte, nas DIPJ correspondentes ao período autuado, não declarou qualquer receita da prestação de serviços, inclusive declarando na ficha inicial tratar-se de empresa industrial. Mesmo assim, defende a tese de que se trata de uma empresa com predominância na prestação de serviços e contribuinte unicamente do ISS.

Como visto a farta jurisprudência judicial citada não lhe socorre. Por outro lado entendo que a tributação de suas atividades pelo IPI decorre de imposição legal, com o devido aparato constitucional, e que não pode ser afastada no âmbito do presente processo.

Note que são três tributos cujas competências são bem distintas. O IPI, cujo fato gerador é a saída de produtos industrializados, de competência da União. O ICMS, cujo fato gerador consiste em operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de competência dos Estados. Por último o ISS que tem como fato gerador a prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no inc. II do art. 155 da CF/88, definidos em lei complementar.

É pacífico na doutrina e na jurisprudência que há a coexistência de tributação pelo IPI e pelo ICMS nas operações que ocorram os fatos geradores de ambos tributos, ou seja, quando a operação decorra da saída de um produto industrializado, concomitante com a circulação da mercadoria.

A controvérsia a respeito da coexistência de incidência entre o IPI e o ISS iniciou-se em razão do que dispôs o § 1º do art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68:

Art 8º O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao impôsto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao impôsto de circulação de mercadorias.

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao impôsto sôbre circulação de mercadorias. (Redação dada pelo decreto Lei nº 834, de 8.9.1969) (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 31.7.2003). (Destaquei)

Embora, o citado Decreto-Lei tinha como objetivo declarado estabelecer normas gerais de direito financeiro, aplicáveis ao ICM e ao ISSQN, acabou por inserir na norma a palavra "apenas" , fato que levou boa parte da doutrina e de nossos tribunais a entender que sobre aqueles determinados serviços só incidiria o ISS.

Porém, estamos ao abrigo de uma nova Norma Constitucional que, num primeiro momento, havia recepcionado as disposições do citado Decreto-Lei. Porém em 2003 foi editada a Lei Complementar nº 116/2003, a qual dispendo sobre o mesmo assunto, deixou claro que em relação aos serviços pre-determinados, sobre os quais incidem o ISS, só não podem incidir o ICMS. Veja o que estabeleceu a LC nº 116/2003:

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.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º *Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.*

Portanto forçoso concluir que o nosso atual sistema constitucional tributário permitiu a coexistência da incidência tributária tanto do IPI com o ICMS quanto do IPI com o ISS, bastando para tanto a realização concomitante das hipóteses de incidência tributária de ambos os tributos numa mesma operação econômica. Não existe, assim como não existe entre o IPI e o ICMS, qualquer impedimento legal para a incidência do IPI em uma operação de prestação de serviços, sujeita ao ISS, quando envolver também uma operação de industrialização definida como tal em sua legislação de regência.

Portanto, resta saber, se no caso dos autos configurou-se a ocorrência do fato gerador do IPI. Os produtos fornecidos pela recorrente e seu processo de industrialização estão descritos no termo de verificação fiscal e não foram objetos de controvérsia. De fato, o contribuinte só defende que naquela situação há a incidência somente do ISS e não do IPI. Pelo relato o contribuinte fabrica "rótulos de bopp", "embalagens de polietileno com e sem composição gráfica" e "rótulos de papel cervejeiro", cujos procedimentos de industrialização estão relatados em cada caso pela fiscalização.

As atividades ali descritas encaixam-se no conceito de industrialização e estão submetidas à tributação pelo IPI nos termos do RIPI/2002:

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](#)).

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

Art. 4º 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 nº 4.502, de 1964, art. 3º, 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);

(...)

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.

(...)

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento ([Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º](#)).

(...)

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

(...)

II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a);

(...)

Aplicação da Multa Qualificada

Inicialmente o contribuinte afirma que o acórdão recorrido equiparou dolo a fraude, sendo que a autuação teria qualificado a sua multa em função da ocorrência de fraude e o acórdão a manteve em função da prática do dolo. Não foi o caso. Na verdade o acórdão recorrido confirma a prática de fraude e transcreve os dispositivos legais aplicados, no caso o art. 80, caput e § 6º, inc. II, o qual prevê a exigência duplicada da multa de ofício e os art. 71 a 73, os quais definem a sonegação, a fraude e o conluio, todos da Lei nº 4.502/64. Como todos eles exigem a conduta dolosa, achou-se importante apresentar a conceituação de dolo, a qual foi feita no contexto do que foi aplicado no auto de infração.

A acusação fiscal é clara e usa textualmente a palavra fraude. Vejo o seguinte trecho do termo de verificação fiscal:

(...)

Nos períodos de julho de 2009 e maio de 2011, o contribuinte **fraudou** a escrituração do Livro de Registro de Apuração do IPI, mediante o registro **reiterado de créditos inexistentes, no montante de R\$ 8.592.073,43**, com o intuito doloso **de reduzir o montante do imposto devido (IPI)** a ser declarado nas DCTFs.

Em sua escrita fiscal, no Livro de Registro de Apuração do IPI foi deduzido o montante retro mencionado, no Demonstrativo de Créditos, linha 005 – outros créditos, com a descrição **“IPI PRESUMIDO REF COMPRA INSUMO N/MÊS”**. Desde 1999 a empresa vem sendo autuada pela Receita Federal, pelo registro de créditos fictos do IPI sobre insumos adquiridos sem a incidência do IPI na etapa anterior. E ainda, os 3 Mandados de Segurança (1999.61.00058094-3 , 2004.61.00001203-3 e 2004.72.00010908-3), impetrados pela empresa,

questionando os referidos créditos sobre Insumos, foram julgados a favor da União, sendo o último deles julgado no STF - RE 468383 em 31/07/2007.

Não conformada com a perda dos Mandados de segurança, continuou escriturando os créditos indevidos no Livro de Registro de Apuração do IPI, até o mês de maio de 2011.

Desde 2004, quando começou a ser autuada, na defesa dos processos administrativos, a empresa se defende alegando que não está sujeita a incidência do IPI e sim do ISS, pois presta serviços de composição gráfica personalizados, apesar de ter se creditado, no Livro de Registro de Apuração do IPI, de “**IPI PRESUMIDO REF COMPRA INSUMO N/MÊS**”.

Na resposta a presente fiscalização o contribuinte, também justificou que os valores escriturados no Livro de Registro de Apuração do IPI, a título de outros créditos, se devem a uma estimativa de eventual restituição decorrente de pagamentos indevidos em razão da discussão acerca da incidência ou não do IPI sobre rótulos e embalagens com composição gráfica.

É de se perguntar, então, o porquê destacar o IPI nas notas fiscais de saídas, se a empresa tem a convicção de que não está sujeita a incidência do tributo, nas saídas das embalagens e rótulos.

Contrariando a tese que defende, de que estaria sujeita a tributação do ISS, a empresa sequer apresentou receitas de prestação de serviço nas DIPJs dos anos calendários de 2009, 2010 e 2011 na **Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral**, nas linhas 05 - Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno e 06 - Receita de Prestação de Serviços - Mercado Externo.

(...)

Entendo que a acusação está bem detalhada e os fatos estão devidamente comprovados. Tanto que a defesa não os nega, apenas tenta justificá-los e defender que tais ocorrências não estão tipificadas como fraude.

Art. 72 da Lei nº 4.502/64:

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Na minha opinião não há dúvida de que o contribuinte utilizou-se de artifício doloso com o objetivo de modificar as características essenciais relativas ao fato gerador da obrigação tributária principal visando a reduzir o montante do imposto devido.

Cumprе registrar que ele inicia registrando créditos indevidos, sabidos inexistentes, na coluna "outros créditos" do Livro Registro de Apuração do IPI. Efetuou mensalmente o registro com o seguinte histórico dos créditos "IPI PRESUMIDO REF COMPRA INSUMO N/MÊS". Aqui comprova-se a primeira inverdade apresentada de forma intencional pelo contribuinte. Conforme demonstrado pela fiscalização, o contribuinte havia intentado três ações judiciais com o objetivo de se creditar do IPI na aquisição de insumos desonerados do imposto. As ações transitaram em julgado e ele foi vencido em todas. Flagrado

pela fiscalização com o registro de créditos presumidos (fictos) sem autorização legal e sem a mínima justificativa, já que havia perdido todas as ações judiciais, ele mesmo confessou que aquele registro teria sido inverídico. Porém justificou os créditos com outro argumento inverídico e sem previsão legal. Afirmou que eram créditos decorrentes de *"uma estimativa de eventual restituição decorrente de pagamentos indevidos em razão da discussão acerca da incidência ou não do IPI sobre rótulos e embalagens com composição gráfica. A partir da decisão cautelar na ADI 4389, que decidiu incidir ICMS sobre embalagens, cessou o creditamento de IPI. A decisão do STF foi dada com efeitos ex nunc em 13 de abril de 2011"*.

Como já foi demonstrado anteriormente a ADI 4389 não trata da incidência ou não do IPI, trata-se de conflito de competências entre Estados e Municípios a respeito do ICMS e do ISS. Qualquer que seja o seu resultado final não geraria qualquer direito a restituição de crédito de IPI. Além do mais, nos termos do art. 170-A do CTN, é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Além disso, como bem lembrado pela decisão recorrida, inexistente na legislação do imposto a possibilidade de escrituração do RAIPI, como crédito básico, de valores por ventura recolhidos a maior em períodos anteriores. É notório também que todo pedido de restituição é feito por meio do programa PER/DCOMP, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

No caso, como o contribuinte sabia do insucesso de eventual pedido de restituição por meio do PER/DCOMP, utilizou-se do artifício doloso de inserir créditos inexistentes no Livro Registro de Apuração do IPI, com a intenção deliberada de reduzir o montante do imposto devido.

Portanto está comprovada a tipificação no art. 72 da Lei nº 4.502/64, restando inócuos todos os argumentos do contribuinte em sentido contrário. Não se trata como alega o contribuinte de simples falta de pagamento parcial do imposto. A falta de pagamento parcial do imposto só se configura quando todos os elementos da conformação do fato gerador estão inseridos corretamente nos registros fiscais do contribuinte. Assim, é irrelevante que os créditos indevidos tenham sido registrados em "outros créditos", bastando para configuração da fraude que, além de inverídicos, foram utilizados artificialmente para redução do montante a ser pago.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator