



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

Processo nº 13707.000905/2001-63
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3802-003.433 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 20 de agosto de 2014
Matéria IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS-IPI
Recorrente IGCAP RIO-INDÚSTRIAS GRÁFICAS E COMÉRCIO DE ARTEFATOS DE PAPEIS LTDA (SWEDA IND. E COM. DE SUPRIMENTOS)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/12/2000

IPI. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA (BOBINAS PERSONALIZADAS).

Os serviços de composição gráfica, personalizados, previstos no art. 8º, § 1º, do DL nº406, de 1968, estão sujeitos à incidência do IPI e do ISS. Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Solon Sehn, que fará declaração de voto, Bruno Maurício Macedo Curi e Francisco José Barroso Rios. Ausente, justificadamente, o conselheiro Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano D'Amorim, Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Waldir Navarro Bezerra, Bruno Maurício Macedo Curi. Ausência justificada de Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Em julgamento os pedidos de ressarcimento de fls. 3 e 7, relativos ao 3º e 4º trimestres de 2000, no valor total de R\$ 135.026,28, fundado nos termos do artigo 11 da Lei 9.779/99 (créditos do IPI sobre aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos isentos e tributados à alíquota zero). Às fls. 01/02, 04/06 e 08 encontram-se os pedidos de compensação vinculados ao pleito de ressarcimento.

O auditor responsável pela verificação da legitimidade dos créditos informa, à fl. 65, que a empresa não tributou as vendas do produto denominado bobinas de papel impressas (bobinas personalizadas), produto esse que a fiscalização entende sofrer a incidência do imposto. Informa que a empresa, por esse motivo, já foi autuada duas vezes por intermédio dos processos 15374.001375/2001-13 e 15374.001623/2002-07. Conclui, assim, que “qualquer diligência quanto ao atual pedido de ressarcimento será infrutífera”, uma vez que o período objeto do presente processo está abrangido pelos autos citados.

*Por sua vez, a Diort/Derat/RJO indeferiu o pedido (fls. 68/74) com base na informação fornecida pela fiscalização, alegando, em síntese, que “no caso em pauta, a fiscalização entendeu diferentemente da requerente, que os produtos saídos do estabelecimento da empresa **são tributados**, motivo pelo qual foram lavrados autos de infração – que abrangem o período de apuração do presente processo – para cobrança do IPI devido”.*

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade às fls. 76/80 alegando, em síntese, que a argumentação adotada pelos agentes do fisco caiu por terra com a decisão exarada pelo Segundo Conselho de Contribuintes no processo 15374.001375/2001-13, Acórdão nº 202-15.596/2004, assim ementado:

Recorrente : SWEDA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SUPRIMENTOS LTDA.

Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

IPI. INCIDÊNCIA.

*SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. Estando a operação incluída na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, sobre ela ocorre a incidência, apenas, do ISS, com exclusão, pois, do IPI. **Recurso ao qual se dá provimento.***

É o relatório.

O pleito foi indeferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/JFA nº 11.194, de 23/09/2005, proferida pelos membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG, cuja ementa dispõe, *verbis*:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/12/2000

Ementa: IPI. Incidência. *É irrelevante para determinar a incidência do IPI o fato de quaisquer serviços estarem catalogados na lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68, ou que foram ou venham a ser posteriormente incluídos, desde que a operação seja caracterizada como de industrialização nos termos do artigo 4º do RIPI/98. A incidência do ISS não exclui a do IPI.*

Solicitação Indeferida.

O julgamento foi no sentido de INDEFERIR a solicitação contida na manifestação de inconformidade apresentada, **não reconhecendo** o direito creditório no montante de **R\$ 135.026,28** e **não homologando** as compensações dos débitos declaradas pela empresa.

Ainda insatisfeito, o contribuinte protocolizou o Recurso Voluntário, tempestivamente, no qual, basicamente, reproduz as razões de defesa constantes em sua peça impugnatória.

Ressalta em sua defesa que se aplique ao caso, a Súmula nº 143 do extinto TRF.

O processo digitalizado foi distribuído e encaminhado a esta Conselheira.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de pedidos de ressarcimento, relativos ao 3º e 4º trimestres de 2000, no valor total de **R\$ 135.026,28**, fundado nos termos do artigo 11 da Lei 9.779/99 (créditos do IPI sobre aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos isentos e tributados à alíquota zero). Da mesma forma, encontram-se os pedidos de compensação vinculados ao pleito de ressarcimento.

A recorrente argumenta que sua atividade se enquadra na definição de “*composição gráfica por encomenda*” prevista no Decreto-Lei nº 406/68 e na Lei Complementar nº 116/2003 como sujeitas “*apenas ao imposto sobre serviços*”. Logo, defende estar afastada a incidência do IPI.

A fiscalização informa que a recorrente não tributou as vendas do produto denominado bobinas de papel impressas (bobinas personalizadas), ou seja, sujeito à incidência do imposto-IPI, nos termos do art 4º, inciso II, do Decreto 2.637/98 (RIPI/98), classificando-se

as bobinas sob o código 4823.5100 da TIPI, aprovada pelo Decreto 2.092/96, sujeitas à alíquota de 12%;

O IPI tem como fato gerador, entre outros, a saída de produto de estabelecimento industrial, assim considerado aquele que executa quaisquer das operações de industrialização previstas no Regulamento do IPI-RIPI. Dessa forma, o estabelecimento que realiza a operação de beneficiamento é considerado industrial, havendo a incidência do IPI na saída do produto por ele beneficiado.

Por sua vez, o ISS incide sobre a prestação de quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e não compreendidos nas hipóteses de incidência do ICMS (serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação). Entre os serviços relacionados na referida lista, está o de beneficiamento as saídas de produtos objeto de operação de beneficiamento, os quais, estão sujeitas ao IPI.

Uma vez que estão relacionadas na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, essas operações também estão sujeitas ao ISS. No artigo 1º, § 2º, dispõe, literalmente, que os serviços relacionados na lista anexa à LC não ficam sujeitos ao ICMS (apenas), ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Esclareça-se que a Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (que entrou em vigor em 08/2003) alterou a redação de diversos itens previstos na lista anterior (anexa ao Decreto-lei no 406/1968, que vigorou até 31.07.2003, caso do litígio).

O litígio se resume à incidência do IPI sobre as “bobinas personalizadas”, um dos produtos industrializados no estabelecimento da recorrente. A mesma entende que o produto de sua fabricação denominado Bobinas Personalizadas (bobinas de papel destinadas à utilização em máquinas impressoras de cupom fiscal – PDV), com impressão de logotipo pelo encomendante, sujeita-se somente à incidência de ISS, tendo em vista que a operação que executa está incluída no item 77 da lista anexa ao Decreto-lei 406/68.

Insiste a recorrente que o processo 15374.001623/2002-07 teve julgamento favorável. Ressalte-se que o referido acórdão tratou a atividade exercida pela recorrente como sendo de composição gráfica, no entanto impressão é atividade distinta da composição gráfica (empresa realiza apenas a impressão utilizando os clichês personalizados fornecidos pelos encomendantes).

Por sua vez, o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 18/2000 dispõe:

I. A atividade gráfica pode configurar-se como industrial, comercial ou de prestação de serviços. Consideram-se como prestação de serviços as operações realizadas por encomenda, nos termos do art. 5º, V, c/c art. 7º, II, do Decreto nº 2.637, de 1998.

Observa-se que a atividade gráfica é considerada como prestação de serviços quando realizada por encomenda, nos termos do art. 5º, V, c/c art. 7º, II, do RIPI/98, conforme:

Art. 5º Não se considera industrialização:

(...)

V - 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;

Art. 7º Para os efeitos do art. 5º:

(...)

II - nos casos dos seus incisos IV e V:

a) oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts;

b) trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo com sessenta por cento.

Assim sendo, a atividade gráfica só não é considerada industrialização quando decorrente de encomenda direta, efetuada na residência do executor ou em oficina, e desde que seja preponderante o trabalho profissional. Na legislação do IPI é a única possibilidade, de exclusão, desde que atenda as condições de forma cumulativa: encomenda direta, atividade exercida na residência ou em oficina, preponderância do trabalho profissional. No caso, das bobinas personalizadas só atende à primeira condição (efetuada por encomenda direta).

Portanto, resta demonstrado que a atividade exercida pela recorrente configura como industrialização e não corresponde a qualquer uma das hipóteses de exclusão previstas no art. 5º da Lei nº 4.502/64.

Por sua vez, o Parecer-PN CST 253/1970, dispõe:

“(…)

Improcedente, ainda, a alegação de que se estaria invadindo a área do ‘Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza’, de competência dos Municípios, cuja incidência excluiria a de qualquer outro tributo, inclusive a do IPI, por força do DL nº 406, de 31/12/68. Primeiramente, esse diploma legal, conforme sua ementa, ‘estabelece normas gerais de direito financeiro aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza’. Restrito, pois, ao ICM e ISS.

De acordo com o disposto no artigo 8º, desse decreto-lei, o ISS tem como fato gerador a prestação de serviço constante de uma lista que anexa, declarando o § 1º do citado artigo: ‘os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo’ (omissis), evidentemente no sentido de excluir o ICM, que é o outro imposto regulado no referido decreto-lei. Não assim o IPI ou outros tributos federais.”

Esclareça-se que não obstante o Poder Judiciário estar decidindo de forma diversa (são transcritas as Súmulas abaixo), considerando que a inclusão do serviço na lista do

DL 406/68 impede a incidência do IPI. No entanto, a incidência do IPI insere-se no conceito de industrialização (art. 4º do RIPI/98, cuja matriz legal é o artigo 3º da Lei 4.502/64). Toda e qualquer atividade caracterizada como industrialização, nos termos da Lei, está sujeita ao imposto. Apenas as atividades expressa e legalmente excluídas do conceito de industrialização ficam fora do campo de incidência do imposto (art. 5º do RIPI/98).

A S ú m u l a 143 d o extinto T R F dispõe:

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

Já a Súmula 156 STJ prevê:

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

Em assim sendo, resta inaplicável a Súmula 146 do extinto TFR (vigência na Constituição Federal anterior), bem como a de nº 156 do STJ, porquanto esta última apenas afasta a incidência cumulativa de ISS e ICMS e, no meu entender teria substituído a primeira.

Quanto às referências a listas, fica claro ao menos depois da promulgação da CF de 1988 – destinam-se exclusivamente a dirimir conflitos de competência entre os Estados e Municípios no que tange à incidência do ISS e do ICMS, dado que a Constituição expressamente impediu sua cumulação. Nada nela há, contudo, que impeça a cumulação de IPI com ISS, assim como não há para evitar que se tribute o IPI numa atividade já submetida ao ICMS.

Cotejam-se as Soluções de Consulta nesse sentido:

SOLUÇÃO DE CONSULTA No 24 de 16 de Janeiro de 2008

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

EMENTA: CONFECÇÃO DE CLICHÊS. INDUSTRIALIZAÇÃO.

A confecção de clichês, sob encomenda de terceiros, caracteriza-se industrialização, salvo se se tratar de impressão por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional.

O fato de operações caracterizadas como industrialização, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à LC no 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações.

SOLUÇÃO DE CONSULTA No 285 de 21 de Setembro de 2006

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

**EMENTA: INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA -
INCIDÊNCIA**

DO IPI Irrelevante, para fins de determinação da incidência do IPI, o fato de operações consideradas industrialização, "ex vi" do RIPI, coincidirem com os serviços catalogados na lista anexa à Lei Complementar no 116, de 2003, sujeitos ao ISS; O enquadramento de dada operação na hipótese de exclusão do conceito de industrialização prevista no artigo 5º, inciso V do RIPI/2002, exige a satisfação dos requisitos e condições estabelecidos no artigo 7º, inciso II do mesmo regulamento; A hipótese de suspensão do IPI contemplada no inciso VII, do artigo 42 do RIPI/2002 (artigo 5º, inciso II da Lei no 4.502, de 1964) não se coaduna com a operação descrita na presente consulta, uma vez que, conforme esclarecido pela consultante, o produto sujeito a beneficiamento em seu estabelecimento, ao retornar para o estabelecimento do encomendante, fará parte de seu ativo imobilizado, não cumprindo, assim, com a condição de que se destine a comércio, a nova industrialização ou a emprego no acondicionamento de outros produtos.

Por fim, nessa mesma linha de entendimento, cabe destacar a ementa do Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais-CSRF-9303-002.265, de 09/05/2013, de relatoria de Júlio César Alves Ramos, nos termos:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI**

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/04/2003

**IPI. INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO MENCIONADA NA LISTA
ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68 E NA 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Ivan Alegretti, que substituiu a Conselheira Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Maria Teresa Martinez Lopez, que davam provimento. O Conselheiro Gileno Gurjão Barreto substituiu a Conselheira Susy Gomes Hoffmann e votou pelas conclusões. O Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda fará declaração de voto.

Portanto, o fato de a atividade exercida estar incluída na lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 não a exime da incidência do IPI.

Passada a questão de mérito, transcreve-se trecho do voto da decisão *a quo*, onde se observa o seguinte, no tocante ao processo 15374.001623/2002-07, nos seguintes termos:

Ultrapassada a análise do entendimento do acórdão em comento resta informar que o presente pedido de ressarcimento encontra-se vinculado ao processo 15374.001623/2002-07, auto de infração que consubstancia exigências do imposto relativas ao período compreendido entre janeiro de 1998 a março de 2001 (vide cópia de demonstrativo às fls. 108/110). Esse último processo, por abranger todos os trimestres de 2000, interfere diretamente neste, sendo que foi a partir dos débitos apurados (fls. 108/109) e da reconstituição da escrita naquele processo que se chegou ao indeferimento do presente pleito, conforme planilha de fls. 111/113. Contudo, esta DRJ julgou procedente o lançamento formalizado naquele processo (15374.001623/2002-07), segundo Acórdão DRJ/JFA nº 10.780/2005 (cópia às fls. 114/121), o que convalida a apuração de fls. 112/113, que demonstra a inexistência de saldo credor passível de ressarcimento no 3º e 4º trimestres de 2000.

Ressalte-se que apesar da apuração da fiscalização acusar um saldo credor de R\$ 4.454,82 no 3º trimestre de 2000 (fl. 113), esse saldo foi utilizado pelo auditor para amortizar débitos do 4º trimestre de 2000, o que impossibilita o ressarcimento desse montante.

Finalizando, ainda que venha a prevalecer o entendimento de que a produção das bobinas personalizadas não se sujeita à incidência do IPI, resta a dúvida quanto à liquidez do montante pleiteado. Se as bobinas personalizadas não se sujeitam à incidência do IPI (NT), não há direito ao crédito dos insumos utilizados na industrialização das mesmas e, em consequência, inexistente o direito ao ressarcimento desses créditos. Imprescindível, portanto, que a empresa efetuasse a segregação dos créditos nos termos do artigo 3º da IN SRF 33/99, uma vez que utiliza os mesmos insumos, indistintamente, na industrialização das bobinas lisas (tributadas) e personalizadas (“NT”). Ou seja, ao que tudo indica, o saldo credor acumulado em 31/12/2000 na apuração da empresa (fl. 49) decorre das aquisições de insumos em geral, não excluídos aqueles empregados na industrialização das bobinas que a empresa entende ser não-tributadas.

Por todo o exposto, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, prejudicados os demais argumentos.

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Relator

Declaração de Voto

Acompanho a eminente Conselheira Relatora em suas conclusões, pedindo vênica para divergir apenas no tocante à parte da fundamentação para o não-reconhecimento do direito de crédito pleiteado pelo Recorrente.

Entendo que não cabe a incidência concomitante de ISS e de IPI na industrialização por encomenda ou em qualquer outra operação que, definida na Lei Complementar nº 116/2003, enquadre-se no conceito de serviços. É irrelevante o fato da lei complementar não mencionar o IPI, mas apenas o Icms, como destacado nas soluções de consulta (vide, v.g., SC 8ª RF nº 44/2013) e em outras decisões administrativas que seguem a orientação do Parecer Normativo CST nº 83/1977. Isso porque, a rigor, a impossibilidade de incidência simultânea decorrente diretamente das regras de definição de competência impositiva previstas no texto constitucional.

Com efeito, ao atribuir a competência privativa para determinado ente federativo, a regra constitucional, além do efeito positivo ou atributivo, produz um efeito negativo, que exclui dos demais entes a possibilidade de onerar o mesmo fato jurídico.

É o que ensinam Geraldo Ataliba e Roque Carrazza:

“A discriminação de rendas oferece um aspecto positivo – enquanto forma de outorga de competências – e outro negativo – enquanto inibe aos não contemplados pela outorga. Na verdade, a circunstância de se conferir competência privativa a um ente, importa em por obstáculo erga omnes ao exercício da mesma competência.” (ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: RT, 1968: p. 35).

“As normas constitucionais que discriminam as competências tributárias encerram duplo comando: 1) habilitam a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar, querendo, uma dado tributo; e 2) proibem as demais de virem a instituí-lo.

Efetivamente, a outorga de competência tributária importa, a contrario sensu, interdição, que resguarda a eficácia de sua singularidade. Ao mesmo tempo em que afirma a competência de uma pessoa política, nega a das demais. É cláusula vedatória implícita, de endereço erga omnes, salvo, é claro, o próprio destinatário da prerrogativa.

Em consequência, a norma constitucional que trata de competência tributária confere à pessoa política contemplada a virtualidade de criar certo e determinado tributo. Ao fazê-lo, recusa, concomitantemente, esta possibilidade às demais pessoas políticas nela não indicadas.” (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 341).

É certo que, muitas vezes, a lei complementar pode definir como serviços operações que, a rigor, não se enquadram nesse conceito à luz das regras de direito privado. É o que ocorre, por exemplo, com a locação. Não é o caso, entretanto, da industrialização por encomenda, como ressalta José Roberto Vieira, em estudo específico sobre o tema:

No presente caso, entretanto, não há como se reconhecer o direito ao crédito, porque, como destacado no voto da eminente relatora, se as bobinas personalizadas não se sujeitam à incidência do IPI (NT), inexistente o direito ao ressarcimento desses créditos, já que não houve segregação dos insumos nos termos do art. 3º da IN SRF nº 33/1999.

Solon Sehn

Doc: estabelecimento-das-fronteiras-ipi-x-iss-oculos-para-macacos-por-jose-roberto-vieira/. Acesso em 03/10/2014 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 03/10/2014 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 03/10/2014 por SOLON SEHN
Impresso em 06/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA