



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

Processo nº 13839.001920/2004-76
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.483 – 3ª Turma
Sessão de 13 de março de 2018
Matéria IPI. INCIDÊNCIA
Recorrente SAF COMÉRCIO DE PAPÉIS E APARAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/01/1999 a 20/01/2002

ATIVIDADE PREPONDERANTEMENTE INDUSTRIAL. NÃO
INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 156 DO STJ.

A atividade de confecção de caixas de papelão com logotipo, sob encomenda, para embalagem de mercadorias, prestada por empresa industrial, não constitui mera prestação de serviço de composição gráfica, devendo ser considerada, para efeitos fiscais, como atividade de industrialização. A inserção, no produto assim confeccionado, de impressões gráficas, contendo a identificação da mercadoria a ser embalada e o nome do seu fornecedor, é um elemento eventual, cuja importância pode ser mais ou menos significativa, mas é invariavelmente secundária no conjunto da operação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza (relator), Andrada Márcio Canuto Natal e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que não conheceram do recurso e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Tatiana Midori Migiyama. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama. Designada para redigir o voto vencedor somente em relação ao conhecimento a conselheira Vanessa Marini Ceconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Relator

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto tempestivamente pela contribuinte contra o Acórdão nº 202-19.344, de 07/08/2008, proferido pela 2ª Câmara do então Segundo Conselho de Contribuintes, que fora assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS — IPI

Período de apuração: 10/01/1999 a 20/01/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Tendo sido regularmente oferecido ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração e a disposição dos autos para vista da contribuinte na repartição fiscal competente, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do auto de infração.

Também não é nulo procedimento fiscal realizado por fiscais de jurisdição diversa da sede da empresa, se o MPF foi emitido pela autoridade com competência para a sua expedição, como também não o é a decisão de primeira instância proferida pela DRJ que detinha competência legal para decidir sobre a matéria.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. FABRICAÇÃO DE EMBALAGENS. CARACTERIZAÇÃO. ROTULAGEM E MARCAÇÃO.

Entende-se como industrialização por encomenda, para fins de tributação pelo Imposto sobre Produtos Industrializados, aquela em que o estabelecimento encomendante fornece ao executor da industrialização matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, moldes, matrizes ou modelos.

Se na operação, o estabelecimento encomendante não fornece ao executor da industrialização quaisquer dos supracitados insumos, não se configura a industrialização por encomenda, com prevista no regulamento do IPI.

TRIBUTÁRIO. CONFECÇÃO DE CAIXAS DE PAPELÃO COM IMPRESSÃO GRÁFICA PERSONALIZADA. ATIVIDADE PREPONDERANTEMENTE INDUSTRIAL. NÃO INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 156 DO STJ.

A atividade de confecção de caixas de papelão com logotipo, sob encomenda, para embalagem de mercadorias, prestada por empresa industrial, não constitui mera prestação de serviço de composição gráfica, devendo ser considerada, para efeitos fiscais, como atividade de industrialização. A inserção, no produto assim confeccionado, de impressões gráficas, contendo a identificação da mercadoria a ser embalada e o nome do seu fornecedor, é um elemento eventual, cuja importância pode ser mais ou menos significativa, mas é invariavelmente secundária no conjunto da operação. Precedentes. TRF4, Processo n 2 199970060020931, e STJ, REsp n2 725.246.

MULTA DE OFÍCIO. PRECLUSÃO.

A simples declaração, na impugnação, de que a multa é acessório que deve seguir a destinação dada ao principal não é capaz de instaurar o litígio, sendo preclusas as alegações apresentadas em grau recursal, tendentes a desconstituir a sua imposição.

Recurso negado.

Contra a decisão, a contribuinte apresentou embargos de declaração, os quais, todavia, foram rejeitados pelo presidente da 1ª Turma (fls. 879/884).

Irresignada, insurgiu-se contra o entendimento que manteve a incidência do IPI na industrialização de embalagens personalizadas por encomenda e contra a exigência da multa qualificada. Alega divergência com relação ao que decidido nos Acórdãos nº 3302-001.709 e 1201-000.969.

O exame de admissibilidade do recurso, que se encontra às fls. 920/926, admitiu apenas a primeira matéria.

Intimada, a PFN apresentou contrarrazões ao recurso (fls. 955/966).

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso especial interposto pela contribuinte deve ser conhecido.

No caso julgado no acórdão recorrido, restou comprovado que a Recorrente, **cujas atividades são o comércio de papéis e de embalagens, utilizava-se de papelão, cola e outros ingredientes, além de tintas, para atender às encomendas de embalagens recebidas.** Realizada diligência por solicitação da Turma *a quo*, concluiu-se que as caixas de papelão eram encomendadas sob especificações previamente acordadas com os clientes da Recorrente e que, após a aprovação do *layout*, iniciava-se o processo de industrialização.

Sendo esse o contexto, decidiu o acórdão recorrido que

"A atividade de confecção de caixas de papelão com logotipo, sob encomenda, para embalagem de mercadorias, prestada por empresa industrial, não constitui mera prestação de serviço de composição gráfica, devendo ser considerada, para efeitos fiscais, como atividade de industrialização. A inserção, no produto assim confeccionado, de impressões gráficas, contendo a identificação da mercadoria a ser embalada e o nome do seu fornecedor, é um elemento eventual, cuja importância pode ser mais ou menos significativa, mas é invariavelmente secundária no conjunto da operação.

O Auditor-Fiscal diligenciante intimou 16 empresas adquirentes das embalagens fabricadas pela recorrente, que adquiriram cerca de 87% da produção da recorrente, os quais foram unânimes em afirmar que adquiriram caixas de papelão sem fornecimento de qualquer material para a sua confecção ou impressão.

(...)

Não tem razão a recorrente. Ao confeccionar embalagens, diretamente ou utilizando-se dos serviços de terceiros, ela é estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, não sendo, de maneira alguma, indústria gráfica. Desta forma, sujeita-se ao IPI, como de fato foi o comportamento da empresa durante todo o período auditado, em que destacou nas notas fiscais e cobrou de seus adquirentes o IPI e não recolhendo qualquer centavo a título de ISS.

A tese de prestação de serviços gráficos foi aventada apenas na impugnação, não tendo qualquer aplicação ao seu caso específico. O processo de fabricação de caixas de papelão inclui uma série de procedimentos como corte, marcação, dobra, pintura e impressão, não fazendo sentido a alegação de que todas as fases anteriores integram última etapa de produção, quando são colocados os dizeres que identificam o empresário adquirente das embalagens, bem como a quantidade, qualidade e outras especificações dos produtos que serão embalados e/ou transportados.

(...)

O fato de as embalagens serem feitas sob medida, de acordo com projeto específico para cada comprador, não afasta da operação de industrialização a incidência do IPI.

A indústria de embalagens e a indústria gráfica, sob a qual não incide o IPI mas o ISS, não se confundem. A rotulagem, marcação e numeração dos produtos e dos volumes que o acondicionam é exigência legal subsidiária, conforme previsto no art. 213 do Decreto n 2 4.544, de 2002 - RIPI/2002 — (art. 196 do Dec. n 2 2.637, de 1998 — RIPI/98), não transforma a operação industrial em simples prestação de serviços gráficos como quer a recorrente.

O acórdão paradigma, por seu turno, muito embora enfrente o mesmo tema de direito (a incidência do IPI ou do ISS), **debruçou-se sobre fato significativamente diverso**: a personalização, por encomenda, de sacolas e envelopes (serviço de impressão gráfica personalizada), **produzidas por uma indústria gráfica**, não de embalagens de papelão. Vejamos:

No presente caso, a impressão realizada sob encomenda, personalizou os produtos de tal modo que podem ser utilizados somente pelo encomendante.

Além disso, como bem salientou a Recorrente em seu Recurso Voluntário, o serviço de impressão gráfica personalizada, por ela desenvolvido, não integra um processo de industrialização, pois após a personalização dos produtos eles não serão mais vendidos, mas sim utilizados (exclusivamente) pelo encomendante, no desenvolvimento de suas atividades.

É o que ocorreu, também, no caso anteriormente julgado por esta Turma, em que as sacolas que foram personalizadas eram usadas nas vendas dos produtos comercializados pelos encomendantes.

Assim, seja porque a personalização dos impressos não permite a utilização dos produtos por outrem – senão pelo encomendante – seja porque os produtos submetidos à personalização não integrarão nenhuma cadeia produtiva ou comercial, mas serão exclusivamente utilizados pelos encomendantes, entendendo que deve ser afastada a incidência do IPI e, conseqüentemente, cancelado o lançamento em relação a estas operações.

Assim, não havendo similitude fática entre os acórdãos confrontados, não há como entender comprovada a divergência de interpretação, em ordem a viabilizar a admissibilidade do recurso especial (art. 67 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 9/6/2015).

Contudo, não sendo este o entendimento majoritário desta Turma, passamos ao exame do mérito.

E aí vemos não assistir razão à Recorrente.

Como destacado no acórdão recorrido, a Recorrente confecciona embalagens, diretamente ou utilizando-se dos serviços de terceiros, sendo, portanto, estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, não uma mera gráfica. A sua atividade é a fabricação, sob encomenda, de caixas de papelão com logotipo (para tanto, utiliza-se de papelão, cola, tintas e outros insumos).

Sujeita-se ao recolhimento do IPI, tal como, aliás, o fez, tanto que destacou IPI nas notas fiscais de venda desses produtos, **devidamente aproveitados pelas empresas adquirentes na apuração do imposto devido**. Não se pode entender a atividade realizada pela Recorrente como uma mera prestação de serviços, que, como se sabe, constitui uma obrigação de fazer, ensejando, aí sim, a incidência do ISS (eis o fundamento das decisões judiciais reproduzidas no acórdão recorrido).

Nas operações de industrialização por encomenda de uma empresa pertencente ao mesmo grupo empresarial da Recorrente, como bem lembrado pela fiscalização, enquadrava-se na condição de equiparada a industrial, nos termos do art. 9º, inciso IV, do RIPI/98:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2º, alteração 33");

Nesse contexto, além da industrialização própria, a Recorrente também a realiza por encomenda, sendo, portanto, e por ambos os fatos, contribuinte do IPI.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pela contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Redatora designada

Com a devida vênia ao voto do Ilustre Conselheiro Relator, entendeu a maioria do Colegiado por não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional, com fulcro nos fundamentos expostos no voto que coube a esta Conselheira redigir. Esclareça-se que a divergência em relação ao voto do nobre Conselheiro Relator foi somente quanto ao conhecimento do recurso, que, no mérito, por unanimidade de votos, teve provimento negado.

Trata o caso dos autos de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte (fls. 896 a 908), com fulcro no art. 67 e seguintes do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, buscando a reforma do Acórdão nº 202-19.344 (fls. 775 a 795), que negou provimento ao recurso voluntário. O acórdão recorrido foi assim ementado, *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS — IPI

Período de apuração: 10/01/1999 a 20/01/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Tendo sido regularmente oferecido ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração e a disposição dos autos para vista da contribuinte na repartição fiscal competente, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do auto de infração.

Também não é nulo procedimento fiscal realizado por fiscais de jurisdição diversa da sede da empresa, se o MPF foi emitido pela autoridade com competência para a sua expedição, como também não o é a decisão de primeira instância proferida pela DRJ que detinha competência legal para decidir sobre a matéria.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. FABRICAÇÃO DE EMBALAGENS. CARACTERIZAÇÃO. ROTULAGEM E MARCAÇÃO.

Entende-se como industrialização por encomenda, para fins de tributação pelo Imposto sobre Produtos Industrializados, aquela em que o estabelecimento encomendante fornece ao executor da industrialização matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, moldes, matrizes ou modelos.

Se na operação, o estabelecimento encomendante não fornece ao executor da industrialização quaisquer dos supracitados insumos, não se configura a industrialização por encomenda, com prevista no regulamento do IPI.

TRIBUTÁRIO. CONFECÇÃO DE CAIXAS DE PAPELÃO COM IMPRESSÃO GRÁFICA PERSONALIZADA. ATIVIDADE PREPONDERANTEMENTE INDUSTRIAL. NÃO INCIDÊNCIA DA SÚMULA N2 156 DO STJ.

A atividade de confecção de caixas de papelão com logotipo, sob encomenda, para embalagem de mercadorias, prestada por empresa industrial, não constitui mera prestação de serviço de composição gráfica, devendo ser considerada, para efeitos fiscais, como atividade de industrialização. A inserção, no produto assim confeccionado, de impressões gráficas, contendo a identificação da mercadoria a ser embalada e o nome do seu fornecedor, é um elemento eventual, cuja importância pode ser mais ou menos significativa, mas é invariavelmente secundária no conjunto da operação. Precedentes. TRF4, Processo n 2 199970060020931, e STJ, REsp nº 725.246.

MULTA DE OFÍCIO. PRECLUSÃO.

A simples declaração, na impugnação, de que a multa é acessório que deve seguir a destinação dada ao principal não é capaz de instaurar o litígio, sendo preclusas as alegações apresentadas em grau recursal, tendentes a desconstituir a sua imposição.

Recurso negado.

(grifou-se)

A Recorrente suscitou divergência quanto à incidência do IPI na industrialização de embalagens personalizadas por encomenda, indicando como paradigma o acórdão nº 3302-001.709. Os fundamentos da decisão paradigmática foram sintetizados na seguinte ementa:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2002

INDÚSTRIA GRÁFICA. INCIDÊNCIA DO ISS OU DO IPI. PRODUÇÃO POR ENCOMENDA. PRODUTO PERSONALIZADO E PLASTIFICAÇÃO DE PRODUTOS DESTINADO AO CONSUMO DO ENCOMENDANTE. PRODUTO INSERVÍVEL PARA MERCANCIA. INCIDÊNCIA DO ISS.

A produção (e posterior saída) por encomenda do consumidor final de impressos personalizados está sujeita apenas à incidência do ISS, e não à incidência do IPI. Estes impressos não possuem valor comercial algum para terceiros, exceto para o contratante do serviço. O mesmo raciocínio se aplica à plastificação de produtos que não se submeterão à posterior industrialização ou comercialização, pois também se destinam à utilização exclusiva do próprio encomendante do serviço.

*PRODUÇÃO DE EMBALAGENS PARA INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA.
COMPROVAÇÃO INEQUÍVOCA. ELEMENTOS INTRÍNSECOS E
EXTRÍNSECOS DAS EMBALAGENS.*

Se o argumento utilizado pela fiscalização e pela DRJ, para determinar a incidência do IPI, é o de que o contribuinte não comprovou que os produtos por ele industrializados se destinavam a indústria alimentícia, e o contribuinte anexa aos autos prova inequívoca de que este era o destino dos produtos por ele fabricados, então não pode subsistir o lançamento.

*SUSPENSÃO DO IPI NA SAÍDA DE PRODUTOS. DESCUMPRIMENTO DE
REQUISITO FORMAL. PREVALÊNCIA DA VERDADE MATERIAL.*

Embora o contribuinte não tenha apresentado à Fiscalização as declarações de seus clientes, confirmando que industrializavam produtos alimentícios qualificados para gozar de entradas suspensas de IPI, expedidas à época dos fatos, apresenta declaração dos mesmos clientes, expedidas na época da fiscalização que confirmam o exercício de mesmo objeto social atual, qual seja, a industrialização de produtos alimentícios, na época da ocorrência dos fatos. Mero requisito formal de gozo da suspensão não se sobrepõe às evidências de que os produtos em questão qualificavam as saídas suspensas realizadas pelo contribuinte.

Recurso provido.”

(grifou-se)

Com a devida vênia ao entendimento do Ilustre Relator, entende-se estar comprovada a divergência jurisprudencial.

Como asseverado em seu voto, tanto no acórdão recorrido quanto no acórdão paradigma a discussão dá-se em torno da incidência de IPI ou ISS na atividade de industrialização por encomenda. O fato de a Recorrente ser uma empresa produtora de embalagens de papelão e o paradigma ter se debruçado sobre caso de indústria gráfica, no sentir da maioria do Colegiado, não desnatura a similitude fática entre as decisões recorrida e paradigmática.

Nos dois casos confrontados têm-se que as embalagens personalizadas - embalagens de papelão produzidas consoante especificação do comprador (acórdão recorrido) e sacolas e embalagens plásticas com impressos personalizados encomendados pelo consumidor final (acórdão paradigma) - não podem ser utilizadas por outro comprador, senão aquele cujo projeto específico foi aprovado.

Nas razões do recurso especial, a Contribuinte alega não estar a operação sujeita à incidência do IPI, pois o serviço por ela prestado consistente na composição gráfica ou de impressos personalizados, sujeita-se exclusivamente ao ISS. Depreende-se do acórdão recorrido ter entendido o Colegiado *a quo* pela incidência do IPI sob os fundamentos, em síntese, de que *"o fato de as embalagens serem feitas sob medida, de acordo com o projeto específico para cada comprador não afasta da operação de industrialização a incidência do IPI"*, bem como *"o fato de o fabricante das embalagens as personalizarem, por indicação do industrial que as irá utilizar, não transforma a operação em industrialização por encomenda,*

nos moldes preconizados pelo Regulamento do IPI, não sendo eficaz para transferir a responsabilidade pela industrialização das embalagens ao seu adquirente".

Por outro lado, no acórdão paradigma foi consignado posicionamento no sentido de que não pode ser considerado fato gerador do IPI a saída de impressos personalizados, quando tais produtos, devido a tal personalização, não puderem ser utilizados por nenhum outro consumidor, impedindo a sua comercialização a outros clientes. Nesse caso, a impressão personalizada deve ser considerada como serviço, sofrendo a incidência tão somente do ISS, e não do IPI.

Comprovada a divergência jurisprudencial - quanto à incidência do IPI na industrialização de embalagens personalizadas por encomenda, nos termos do art. 67, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, deve ter prosseguimento o recurso especial.

Diante do exposto, é conhecido o recurso especial da Contribuinte.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, manifestei-me negando provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Para tanto, entendi que o caso vertente não se assemelha aos processos já apreciados por essa turma – que, por sua vez, geraram os acórdãos nºs 9303-005.429, 9303-005.581, 9303-005.430, 9303-005.427, 9303-005.428 e 9303-004.394. Eis que:

- A empresa apurava o IPI, lançava em seus documentos fiscais e cobrava de seus clientes, porém, não o recolhia à Fazenda Nacional, nem o declarava, preenchendo com "Não" o campo: "Apuração e Informações de IPI no Período";
- A Fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal e de Imputação de Responsabilidade Tributária (fl. 44), informa que a empresa, no período objeto da fiscalização (1999 a 2002), tinha como atividade o comércio de papéis e de embalagens.
- A empresa admitiu que utilizava cola e outros ingredientes, além de tintas, para atender as encomendas de embalagens recebidas de seus clientes;
- O Auditor-Fiscal diligenciante intimou 16 empresas adquirentes das embalagens fabricadas pela recorrente, que adquiriram cerca de 87% da produção da recorrente, os quais foram unânimes em afirmar que adquiriram caixas de papelão sem fornecimento de qualquer material para a sua confecção ou impressão;
- A diligenciada declarou que não recolheu qualquer valor a título de ISS no período fiscalizado.

Em vista de todo o exposto, por entender que não se trata de produtos feitos por encomenda, nego provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama