



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

Processo nº 19515.003636/2010-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.324 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2013
Matéria IPI
Recorrente SILFER COMÉRCIO, INDÚSTRIA E EXPORTAÇÃO DE ARTEFATOS DE PAPÉIS LTDA.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Rejeita-se a tese de nulidade do lançamento, quando lavrado por servidor competente e em obediência aos princípios legais que regem o Processo Administrativo Fiscal, restando evidenciado que o autuado tem plena condições de exercer sua defesa.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. Comprovado nos autos que o contribuinte realizou pagamentos antecipados do tributo, cuja natureza do lançamento é por homologação, se reconhece a decadência até os fatos geradores ocorridos em 10/11/2005.

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.

NORMAS PROCESSUAIS. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Limitando-se a defesa a contestar o critério adotado pela autoridade fiscal para identificar as mercadorias a serem objeto de classificação fiscal, mas nada opondo contra a classificação em si, aceito o critério, há de ser mantida também a classificação proposta pela autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por qualidade, em dar parcial provimento ao recurso apenas para reconhecer a decadência dos fatos geradores ocorridos até 10 de novembro de 2005. Vencida a Conselheira Angela Sartori e os Conselheiros Fernando Marques Cleto Duarte e Jean Cleuter Simões Mendonça, que davam provimento integral. Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: JULIO CESAR ALVES RAMOS (Presidente), ROBSON JOSE BAYERL (SUBSTITUTO), FERNANDO MARQUES CLETO DUARTE, JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA, FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA (SUPLENTE) E ANGELA SARTORI.

Relatório

Trata-se de auto de infração, lavrado em 05/11/2010 com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2002), aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, às fls. 316 e 317, para exigir R\$ 6.145.485,58 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com juros de mora à Taxa Selic e multa de ofício de 75%, totalizando o crédito tributário de R\$ 14.952.429,22.

Na exposição dos fatos, de fls. 318/334, que se reporta ao termo de verificação fiscal de fls. 273/287, são indicadas as seguintes infrações verificadas em ação fiscal desencadeada em virtude do exame de declarações de compensação (PER/DCOMP), com dados obtidos de arquivos digitais apresentados pelo sujeito passivo: a) IPI não lançado – operação de industrialização indevidamente classificada como serviço; b) IPI não lançado – produtos indevidamente classificados como etiquetas; c) IPI não lançado – produtos com papel autocopiativo com reclassificação de NCM.

Os produtos fabricados pela empresa são: a) bobina PDV 2 vias (passível de personalização) – medidas 57, 69, 75, 89, 100 e medidas especiais; b) bobina PDV 3 vias (passível de personalização) – medidas 75 e 89, com 14 metros; c) bobina 2 vias Self (formato sob consulta); d) bobina fax 210 e 215 mm com 25 e 30 metros; bobinas Termoscript (emissão de cartão de débito e crédito, cupom fiscal e extrato bancário); e) bobinas 1 via (passível de personalização) em papel apergaminhado, Monolúcido e off-set – medidas padrão e especial; f) formulário contínuo branco 80 colunas.

As irregularidades detectadas pela fiscalização foram assim resumidas na decisão de 1ª instância:

IPI não lançado – operação de industrialização indevidamente classificada como serviço: Notas fiscais emitidas nos anos-calendário de 2005 a 2007 com CFOP 5949 e 6949, sem destaque de IPI. Industrialização de bobinas com e sem personalização, mediante procedimento praticamente igual, com a diferença de estampagem da marca do cliente nas bobinas personalizadas. Para as vendas encomendadas, não houve remessa de matéria prima pelos encomendantes, segundo análise de CFOP de entrada no livro Registro de Apuração do IPI. Os produtos personalizados ou não personalizados são resultantes de processo de industrialização em que há modificação no acabamento, apresentação e finalidade, sendo que o serviço gráfico que integra o processo produtivo não descaracteriza a industrialização. Intimado para esclarecimentos, a contribuinte invocou a exclusividade da incidência do ISS sobre serviços de composição gráfica, conforme pronunciamento do STJ na Súmula 156 que trata de conflito de competência entre ISS e ICMS.

IPI não lançado – produtos indevidamente classificados como etiquetas: Notas fiscais emitidas nos anos-calendário de 2005 a 2007 com NCM 48219000 e 48219090 referentes a etiquetas de qualquer espécie, de papel ou cartão impressos ou não, sendo as descrições nas notas fiscais concernentes ao termo “ticket” ou abreviações. Em visita à empresa, foram observadas amostras dos produtos como sendo tickets de estacionamento e de supermercado, classificados como etiquetas (NCM 48219000). Em face das discrepâncias verificadas, foi lavrado termo de intimação com vários quesitos. Na resposta, a empresa associou os produtos “Ticket” e “T. Bobina” a tickets de estacionamento, de controle, de senha e tickets simplesmente; classificou os produtos basicamente em dois grupos – Grupo I, de tickets de 1 via; Grupo II, de tickets de 2 ou 3 vias –, respondeu os quesitos, não identificou o nome comercial dos produtos, mas afirmou que não são etiquetas (fls. 110/112).

Produtos do Grupo I: tickets de controle de estacionamento e de controle de acesso, entre outros; conforme as informações ou descrições apresentadas pela empresa, não se trata de etiquetas e os produtos foram reclassificados para NCM 4811.90.90 (produtos com descrição compatível com uso de papel térmico e “Termoscript”) e NCM 4802.55.10 (produtos com descrição compatível com uso de papel apergaminhado).

Produtos do Grupo II: tickets de controle para orçamento e entrega de produtos, recibos de vídeo-locadora, bilhetes rodoviários, bilhetes promocionais, tickets para farmácia de manipulação e tickets de garantia de produto; consoante as informações ou descrições apresentadas pela empresa, não se trata de etiquetas e as bobinas foram elaboradas com papel “Easy Copy” que é um produto estratificado e que recebe revestimento na superfície que possibilita a obtenção de cópia mediante reação causada por impacto, com densidades, larguras (38 a 100 mm) e comprimentos específicos. Nos termos das NESH da posição 4816, esta abrange os papéis autocopiativos simplesmente cortados e apresentados em rolos de largura não superior a 36 cm, e, pelas Regras Gerais de Interpretação (RGI) 1ª e 6ª e a Regra Geral Complementar 1 (RGC-1), a classificação fiscal na TIPI é 4816.20.00.

IPI não lançado – produtos com papel autocopiativo com reclassificação de NCM: Os produtos de papel autocopiativo têm a classificação fiscal 4816.20.00, a mesma dos tickets do Grupo II do tópico anterior.

Considerações gerais: A empresa identifica os produtos por códigos internos (9010000100300, p. ex.).

As mercadorias de código 9010000100300 a 9010000251400, 9010000400200 a 9010000614500 e 9010000901900 a 9010001053900 têm a mesma descrição dos produtos do Grupo I, ou seja, papéis apergaminhados, alto brilho, “Termoscript”,

etc., sendo classificados pelo próprio sujeito passivo nos códigos 48025510 e 48119090. As mercadorias personalizadas, com notas fiscais de serviço, com descrição semelhante à do Grupo I, foram enquadradas pela fiscalização nos códigos NCM 4811.90.90 e 4802.55.10, com alíquota de 5%.

As mercadorias de código 9010000300000 a 90100000317700 e 90100008000300 a 9010000825700 têm descrição semelhante à dos produtos do Grupo II, compostas de papel autocopiativo e com classificação fiscal, segundo a fiscalização, no código NCM 4816.20.00, com alíquota de 15%.

As mercadorias de código 9010000300000 a 90100000317700 e 90100008000300 a 9010000825700 foram enquadradas pela contribuinte ora com NCM 48025510, ora com NCM 48162000, com alíquota utilizada, em grande parte, de 5%.

As mercadorias de código 9010000300000 a 90100000317700 e 90100008000300 a 9010000825700 são bobinas de PDV, de 2 ou 3 vias, e tiveram a reclassificação para o código NCM 4816.20.00, pois as compras de papel autocopiativo, no montante de R\$ 46.575.367,02, são compatíveis com o valor de saídas (R\$ 59.421.664,70) reclassificadas pela fiscalização com o código NCM relativo a papéis autocopiativos, NCM 4816.20.00. O valor de saídas (R\$ 2.697.798,60) informados pela empresa como sendo de bobinas da posição 4816 da TIPI não era compatível com as entradas.

Em virtude da ausência de arquivos digitais de notas fiscais de serviços referentes aos meses de novembro de 2005 e novembro de 2006, foi considerada como base de cálculo a soma dos montantes das notas fiscais constantes do livro Registro de ISS, com a aplicação da maior alíquota, vale dizer, 15%.

Os débitos do imposto oriundos da reclassificação empreendida pela autoridade fazendária foram consolidados no demonstrativo de fls. 288/291.

Foi infligida a multa de ofício (75%) pela falta de lançamento do imposto, inclusive no caso de imposto não lançado com cobertura de créditos na escrita fiscal devido à reconstituição da escrita fiscal (fls. 337/340), tendo sido considerado um saldo credor reconstituído de períodos anteriores de R\$ 359.581,84.

A autuada tomou ciência da exação em 10/12/2010 e apresentou a impugnação de fls. 348/371, subscrita pelos procuradores constituídos pelo instrumento de fl. 373, trazendo as alegações resumidas no relatório do acórdão guerreado, nos seguintes termos:

a) inicialmente, pede a suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto não houver o trânsito em julgado da decisão administrativa desfavorável à impugnante, em virtude da adesão ao último REFIS (Lei nº 11.941/2009);

b) preliminarmente, a empresa tem como atividades o comércio, a indústria, a importação e a exportação de artefatos de papéis, bem como a prestação de serviços de artes gráficas, tipografia, diagramação, paginação e gravação, sendo diversos os produtos, e a reclassificação fiscal dos produtos saídos de 2005 a 2007 constitui inegável generalização mediante arbitramento, que não pode ser admitido se existirem critérios técnicos para a verificação da correta classificação fiscal; dependendo das dimensões do papel, a alíquota pode ser de 5% (dimensões maiores) ou 15% (dimensões menores), e na planilha de fls. 288/291 as duas alíquotas são utilizadas, mas não há no auto de infração o embasamento legal e o período de vigência de cada alíquota; a classificação fiscal, conforme consta na referida planilha, não pode ser feita pelo códigos das mercadorias, relativos somente ao

controle de almoxarifado e, além disso, há composições gráficas personalizadas, sendo que a autoridade fiscal não se deu ao trabalho de examinar as mercadorias fornecidas com a prestação de serviço, tendo em conta que o serviço de composição gráfica pode empregar mais de um tipo de papel; na mesma planilha, na última coluna, foi utilizada a diferença entre as alíquotas de 15% e 5%, sem a indicação do critério adotado; além disso, informações técnicas foram angariadas pela autoridade fiscal de pessoas que atuam na área administrativa da empresa (mais precisamente, “auxiliar administrativa financeira” e “compradora”); à luz do CTN, art. 142, e do PAF, art. 10 e 59, além da CF/88, art. 5º, LV, o sujeito passivo deve ter conhecimento pleno da infração e dos fundamentos legais da tributação adotada e de critérios adotados para a classificação fiscal, conforme exemplo de ementa de acórdão de DRJ; a autoridade fiscal indicou percentuais de entradas de matéria prima (fl. 276) que não têm relação com os produtos saídos (fls. 288/291), tendo sido generalizada a tributação em 15%; mesmo que fosse aceita a generalização perversa, a reclassificação foi equivocada; não há o fundamento legal para a aplicação do arbitramento; isso tudo caracteriza cerceamento do direito de defesa, conforme exemplos de julgados do CARF; as incoerências do auto de infração levam à anulação deste;

c) as declarações de compensação (DCOMP) apresentadas não foram analisadas corretamente, bem como os processos administrativos correlatos, e a reconstituição do saldo do ano-calendário de 2004 (fl. 275) não é aceitável, pois não é considerado o saldo credor a transportar do ano-calendário de 2003, de R\$ 563.961,76; a apuração correta do IPI deve seguir o quadro de fl. 358;

d) no mérito, a atividade da impugnante está incluída na lista de serviços atualmente fixada pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 (“13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia”), o que denota uma relação jurídica tributária da impugnante com o Município de São Paulo em virtude do ISSQN da Lei nº 13.701, de 24/12/2003; trata-se de serviços de composição gráfica (etapas: emissão de pedido, com fornecimento da marca; aprovação da arte final, incluídos tipo de papel, dimensões e cores; elaboração de fotolito, com chapa, filme e gravação; ordem de serviço para o setor de impressão, corte e embalagem) prestados mediante pedidos de encomendantes que somente utilizam o material encomendado e não comercializam; é um serviço sujeito exclusivamente ao ISSQN, conforme precedentes do Conselho de Contribuintes e do STJ, e, assim, o auto de infração é improcedente;

e) os critérios adotados pela autoridade fiscal para reclassificação fiscal dos produtos, com generalizações, não podem ser aceitos, pois não houve a análise dos produtos saídos e nem foram feitos os questionamentos indispensáveis; os códigos constantes dos arquivos magnéticos não têm relação com os produtos acabados, sendo que os códigos dos produtos são os constantes das notas fiscais de venda; o critério de consideração das entradas também não é aceitável, pois são ignoradas as transformações sofridas pelos insumos no estabelecimento industrial; o termo “ticket”, muito genérico, ao qual a autoridade fiscal se apegou, pode ser, conforme dicionário, “passagem”, “bilhete”, “entrada”, “etiqueta” e “multa”: a definição correta dos produtos saídos depende das diversas descrições associadas à finalidade no estabelecimento comprador ou encomendante; foram desconsiderados relatórios apresentados que se encontram anexados à peça de defesa e o total de vendas de papel com uma via é muito superior ao total de vendas de papel com duas ou três vias; as regras da TIPI/2002 para o capítulo 48 são importantes; o auto de infração é improcedente e não ostenta materialidade para justificar os fundamentos legais, nem para “corroborar com (sic) os critérios adotados pela autoridade fiscal”, estando a

impugnante numa situação de fragilidade, pois com prejuízo para a ampla defesa em contraditório;

f) a multa cobrada pela autoridade fiscal, na “*ânsia de realizar a autuação*”, coloca a empresa, cumpridora das obrigações tributárias, em uma situação equiparada à de sonegador, e equivale a 96% do valor do pretensão IPI devido; a multa configura um abuso de poder na medida em que o montante é excessivo e sem propósito, sendo que o tributo não pode ter efeito de confisco (CF, art. 150, IV), com jurisprudência nessa linha do STF; a multa, portanto, deve ser reduzida a um nível suportável, ainda mais que há a incidência de juros de mora, o que onera o patrimônio da contribuinte;

g) dois veículos incluídos no arrolamento de bens e direitos não integram mais o ativo imobilizado da empresa, tendo sido alienados antes da lavratura do arrolamento em 11/11/2010, e os referidos bens devem ser excluídos do arrolamento.

Por fim, repisa toda a argumentação e protesta pela juntada de novos documentos que possam esclarecer os pontos tratados na impugnação, e declara que todos os documentos fiscais, incluídos livros e arquivos magnéticos, estão à disposição do órgão julgador para análise e comprovação da veracidade das alegações.

A DRJ decidiu em síntese:

“IPI. FATO GERADOR. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADOS. Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no 8º, § 1º, do DL nº 406, de 1968, estão sujeitos à incidência do IPI e do ISS.

FALTA DE LANÇAMENTO. CARACTERIZAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. A industrialização de artefatos de papel, com códigos NCM 4811.90.90 e 4802.55.10, alíquota de 5%, e com código NCM 4816.20.00, alíquota de 15%, incluída a operação de composição gráfica, implica o lançamento do imposto e recolhimento dos saldos devedores deste.

MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE EFEITO DE CONFISCO. A imposição de multa de ofício tem supedâneo legal e não representa confisco.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ARTEFATOS DE PAPEL. Os artefatos de papel correspondentes a tickets de 1 via têm classificação fiscal NCM 4802.55.10 (papel térmico ou “Termoscript”) e NCM 4811.90.90 (papel apergaminhado), com alíquota de 5%; e os artigos referentes a tickets de 2 ou 3 vias têm classificação fiscal NCM 4816.20.00 (papel autocopiativo), com alíquota de 15%.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ENQUADRAMENTO LEGAL DEFICIENTE. A judiciosa exposição dos fatos elaborada pelo autuante, com a demonstração inequívoca dos valores submetidos a cobrança, assim como a oferta de um apelo impugnatório em que o direito de defesa é plenamente exercido, suprem as falhas porventura existentes na capitulação legal da infração.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL. Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de apresentação de provas suplementares, pois o momento propício para a defesa cabal é o da oferta da peça impugnatória.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.”

Cientificada do acórdão de 1ª instância em 5/12/2011 (AR de fl. 5153/5154), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário no qual reforça as alegações da peça impugnatória, discorrendo sobre os tópicos a seguir enumerados:

- pedido de suspensão da exigibilidade do suposto crédito tributário;
- preliminares de prescrição e decadência;
- cerceamento do direito de defesa;
- Dcomp anteriores a 2003 - existência de crédito - falta de análise dos processos administrativos vinculados;
- reconstituição da apuração do IPI do ano de 2004 incorreta;
- serviços de composição gráfica - crédito tributário do IPI indevido - incidência exclusiva do ISS;
- reclassificação de produtos (NCM) com critério genérico e tributação única com alíquota de 15%;
- inaplicabilidade de multas;
- arrolamento de bens e direitos - impossibilidade em relação a dois veículos.

Ao final, requer o provimento integral do recurso, bem como outras providências, nos seguintes termos(*in verbis*):

1) seja deferida a SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO enquanto não transitar em julgado a decisão administrativa desfavorável à RECORRENTE;

2) seja acolhida a preliminar de decadência/prescrição para os fatos geradores ocorridos no período até 11 de Novembro de 2005, consideradas todas as declarações (DIPJ e DCTF), além dos PER/DCOMP (Pedidos de Ressarcimento) apresentados com todos os elementos de apuração do IPI (débitos, créditos e ajustes - DOC. N.º 12 a 186), tributo com lançamento por homologação, conforme artigo 150, § 4.º, do Código Tributário Nacional;

3) ainda em preliminar, seja anulado o Auto de Infração, contido neste procedimento administrativo, por não conter todos os fundamentos legais da imposição fiscal, nomeadamente aqueles que informam os aspectos temporal e quantitativo dos créditos tributários lançados, bem como por lastrear os cálculos em critérios vazios e sem relação com os produtos efetivamente vendidos, o que tornou exíguo prazo para uma análise minuciosa da reclassificação levada a efeito pela AUTORIDADE FISCAL, tudo configurando cerceamento ao direito de defesa, ou seja, impossibilitando uma ampla defesa em contraditório, o que afronta a Constituição Federal de 1988 (artigo 5.º, inciso LV) e o Código Tributário Nacional (artigo 142), bem como, nesta fase, o Decreto n.º 70.235/1972 (artigos 10 e 59);

4) seja considerado o saldo credor final do ano-calendário de 2003 que, por transporte, deve compor o saldo credor do ano-calendário de 2004, afastada a reconstituição do saldo deste último ano pela AUTORIDADE FISCAL, justamente porque os procedimentos administrativos inerentes (10880.906878/2008-10 e 10880.906879/2008-56) não foram julgados em desfavor da RECORRENTE, ausente qualquer informação segura sobre o deslinde dos mesmos, como quer a AUTORIDADE FISCAL, pois um (de n.º 10880.906878/2008-10) está no arquivo e a RECORRENTE não recebeu nenhuma notificação e o outro (de n.º

10880.906879/2008-56) ainda está em fase de julgamento, sendo certo que a RECORRENTE também nada recebeu sobre a decisão eventualmente prolatada;

5) sejam homologados todos os pedidos de compensação que fazem parte deste procedimento administrativo ou de procedimentos administrativos vinculados;

6) seja afastada a tributação do IPI sobre os serviços de composição, os quais estão sujeitos à tributação do ISSQN, exclusivamente, considerando a Constituição Federal de 1988 (artigo 156, inciso III), a Lei Complementar n.º 116/2003 (artigo 1.º, § 2.º, e sua Lista de Serviços, item 13.05) e a Lei Municipal n.º 13.1701/2003 (artigo 1.º, item 13.04 da Lista de Serviços) de São Paulo/SP;

7) sejam desconsideradas as reclassificações fiscais da AUTORIDADE FISCAL, pois adotados critérios a partir de elementos estranhos à natureza dos produtos, e não de uma análise técnica suficiente (Decretos n.º 4.542/2002 e 6.006/2006), tendo por consequência a elaboração de cálculos sem base de sustentação legal, inobservados os aspectos temporal e quantitativo da tributação imposta, bem como desconsiderados os relatórios e as informações da RECORRENTE, além dos erros cristalinos e incoerentes na pretendida reclassificação;

8) a total improcedência do Auto de Infração ou, se assim não for, adotada uma classificação correta, o recálculo do IPI, consideradas todas as falhas apontadas no Termo de Verificação Fiscal / Auto de Infração, bem como observadas as descrições constantes nos relatórios juntados (fls. 2052 a 3307), excluídos os serviços de composição gráfica (fls. 1165 a 1568);

9) se for o caso de remanescer algum crédito tributário, seja adotada a classificação correta com a dedução do imposto já pago pela RECORRENTE, além da redução do total de multas aplicadas, sempre de acordo com a razoabilidade e a proporcionalidade, considerada também a situação financeira e patrimonial da RECORRENTE, afastando a afronta ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal/1988; e

10) a exclusão dos seguintes bens do termo de Arrolamento de Bens e Direitos: veículo automóvel VW GOL GL, Placa BFD0308, valor: R\$ 8.158,00; e veículo caminhão Mercedes Benz L 1313, Placa CMR4256, valor: R\$ 47.750,00.”

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ângela Sartori, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isto dele tomo conhecimento.

Consoante relatado trata-se de exigência do IPI, mediante auto de infração, em face das seguintes acusações fiscais: i) operação de industrialização indevidamente classificada como serviço; ii) produtos indevidamente classificados; iii) produtos com papel autocopiativo com reclassificação de NCM.

Na decisão recorrida foram rejeitadas as preliminares e mantida integralmente o lançamento.

Passo a apreciar as razões recursais.

A recorrente repisa a **preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa**

Cabe inicialmente aduzir que a únicas hipóteses prevista de nulidade “*ab initio*” dos atos processuais, entre os quais se incluem os autos de infração, está perfeitamente definida no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e referem-se ao caso em que a lavratura tenha sido feita por pessoa incompetente, o que não veio a ocorrer na situação presente. As demais irregularidades, incorreções ou omissões porventura verificadas, e que não é o caso dos lançamentos em exame, são passíveis de saneamento, conforme prevê o artigo 60 do mencionado Decreto.

Observa-se, ainda, que a hipótese do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, relativa ao cerceamento do direito de defesa, não se aplicaria à ação fiscal. Isso porque a ampla defesa e o contraditório somente têm lugar com a apresentação da impugnação. Isso porque o procedimento de fiscalização tem natureza inquisitiva.

A contribuinte teve acesso a todos os elementos constantes da peça de autuação, os quais permitiram identificar o fundamento da exigência fiscal de forma que a autuada apresentou sua impugnação no prazo de 30 (trinta) dias da data da ciência da exigência tributária, conforme preceitua o artigo 15 do mencionado Decreto, demonstrando amplo conhecimento da matéria tratada e exercendo plenamente o seu direito de defesa.

Compulsando os autos, verifica-se que desde o 1º. ato da fiscalização (fls. 20/24), de 19/04/2010, a autoridade fiscal lavrou uma série de termos, incluído o termo de constatação e intimação fiscal de fls. 46/49 Por seu turno a contribuinte prestou esclarecimentos indispensáveis à condução da ação fiscal (fls. 50/53 e 97/131). Logo, tal qual registrado na decisão recorrida, a autuada “*não ignorava a conduta da autoridade fiscal tendente ao correto enquadramento de classificação fiscal dos produtos e da apuração do crédito tributário: recebeu intimações, apresentou respostas e forneceu os arquivos magnéticos solicitados e algumas amostras de produtos.*” E mais: no termo de verificação

fiscal, de fls. 273/287, bem no demonstrativo de débitos – IPI não lançado, de fls. 292/299, há a referência à TIPI, que é a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (2005 a 2007): TIPI aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002; TIPI aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006.

Portanto, distintamente do que alega a recorrente, verifica-se que a narração dos fatos é farta e suficiente para deixar claro o pressuposto fático da exação. Todos os passos para a conclusão lógica, ao final haurida da enunciação dos fatos, são evidenciados. Há o encaixe perfeito dos fatos aos dispositivos regulamentares, os quais são adequadamente explicitados.

Dessa forma, não há que se aventar a nulidade do auto de infração, uma vez ausente qualquer indício que denote vício irremediável quer do lançamento quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, visto que nos autos não restou provada qualquer violação às determinações contidas no art. 142 do CTN ou nos arts. 10 e 59 do PAF.

Oportuno registrar que a jurisprudência deste Conselho é pacífica, conforme abaixo:

“CERCEAMENTO DE DEFESA - NULIDADE - INOCORRÊNCIA Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento e a fundamentação legal que o ampara.” Acórdão 2402-003.235 de 05/1/2013.

“CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Uma vez demonstrada a integral observância das disposições previstas na legislação de regência e o pleno respeito ao direito de defesa da contribuinte, revela-se insubsistente a arguição de nulidade do procedimento fiscal.” Acórdão 1401-000.864 de 18/12/2012.

“NULIDADE. Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.” Acórdão 1302-000.970 de 12/01/2013.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

Preliminar de decadência

Quanto a alegação de decadência, cabe razão à recorrente em parte. Isso porque o auto de infração foi cientificado em 11/11/2010 (fl. 342), sendo que os fatos geradores mais remotos, ocorridos até 10/11/2005 estão decadentes. Segundo a decisão de primeiro grau o período de apuração alcança 01/01/2005 a 31/12/2007; a ciência do auto de infração ocorreu em 11/11/2010 – vol 2 (pág. 317); Cópias do Livro Registro de Apuração do IPI – mod. 8 (págs. 143 em diante – volume 1) – Exercício 2005 – Há operações com crédito e débito do imposto – em todos os meses o volume de créditos supera o de débitos, de maneira que o Recorrente apura saldo credor em todos os períodos de apuração.

Vide as disposições do art. 124 do RIPI/02 (Decreto nº 4.544/02):

Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

(...)

Art. 129. O direito de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

I - da ocorrência do fato gerador, quando, tendo o sujeito passivo antecipado o pagamento do imposto, a autoridade administrativa não homologar o lançamento, salvo se tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, § 4º);

II - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o sujeito passivo já poderia ter tomado a iniciativa do lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, inciso I); ou

III - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, inciso II).

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, parágrafo único).

Diante dos dispositivos reproduzidos, considerando que apurou-se saldo credor nos períodos em comentários, 2005 a 2007, e tendo o contribuinte tomado ciência em 11/11/2010 deve-se concluir que estão decadentes os fatos geradores ocorridos até 10/11/2005;

Mérito

a) Serviços de composição gráfica

No cerne do presente litígio, a questão primordial a ser decidida é determinar se os **Serviços de Composição Gráfica, personalizados, sob encomenda, com fornecimento de mercadorias (artefatos de papel) está sujeita, ou não, à incidência do IPI.**

É fato incontroverso nos autos que a recorrente tem como atividade a preparação e a execução de artes gráficas sob encomenda, com o emprego da composição gráfica, nos exatos termos do item n.º 13.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n.º 116, de 31/07/2003, que dispõe:

"Art. 1.º 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.

§ 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.

Lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003.

13. Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

13.1 (VETADO)

13.2 Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.3 Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.

13.4 Reprografia, microfilmagem e digitalização.

13.5 Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia." (Grifei)

Logo, cabe razão à recorrente quando afirma que possuiu “uma relação jurídica tributária com o Município de São Paulo/SP, que instituiu o ISSQN através da Lei n.º 13.701, de 24/12/2003, que estabelece ... "Art. 1º O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da seguinte lista, ainda que não constitua a atividade preponderante do prestador: ...”

É certo que na prestação de serviços que a contribuinte executa os artefatos de papel são apenas submetidos a corte em diversos tamanhos de acordo com a composição gráfica a ser realizada. Vejamos as etapas dessas operações descritas no recurso voluntário:

“ - o encomendante emite um pedido, fornecendo a marca de sua propriedade (que é exclusiva) - fls. 1127 e 1160 a 1163;

- aprovação da arte final, incluídos o tipo de papel, as dimensões e a escolha de cores, esta normalmente já definida em razão da marca do encomendante (fls. 1134);
- segue com a elaboração do fotolito, envolvendo chapa, filme e gravação (fls. 1135 a 1143); e
- após, é emitida uma ordem de serviço para o setor de impressão, corte e embalagem, que concluirão o serviço da composição gráfica (fls. 1145 a 1158).

Observação: outros detalhes são descritos nos documentos juntados (fls. 1126 a 1163), que confirmam os serviços de composição gráfica. (...)”

Tal qual asseverado pela recorrente “ *não se trata de material que será comercializado pela encomendante, pois estamos falando de material que será utilizado pela encomendante, inclusive com a finalidade de propaganda e publicidade da sua marca, que também consubstancia serviço em benefício próprio. Pode-se afirmar que não existe compra e venda de papel, este poderia ser adquirido em qualquer lugar. O que existe, realmente, é a encomenda de um material gráfico de uso exclusivo da encomendante (...)*”

O critério adotado pelo legislador ordinário para afastar à incidência do ICMS e do IPI sobre operações mistas, que agregam mercadorias e serviços, basta, para tanto, que o serviço esteja compreendido na lista de que trata a Lei Complementar nº 116/2003. Se o serviço agregado não estiver na lista incide o ICMS, conseqüentemente, há incidência do IPI.

Repita-se: as operações de composição gráfica, como é o caso de impressos personalizados e sob encomenda, que são de natureza mista, e, assim sendo, os serviços agregados encontra encartado na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, item 13.05, portanto, trata-se de serviços, o que afasta a incidência de IPI e ICMS.

A hipótese da incidência de IPI e do ISS consiste na distinção do que é produtos industrializados e os de natureza gráfica e personalizados. Como se extrai do extenso relatório fiscal, discordância entre o entendimento da contribuinte do fisco **centra na natureza gráfica e personalização da bobina**.

Logo, a toda evidência, a situação descrita na peça fiscal não se enquadra nas hipóteses de industrialização discriminadas no RIPI/2002, art. 4º, que dispõe:

“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 n.º 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados”.

As operações de composição gráfica, consoante à posição extremada da Superior Tribunal de Justiça, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, é de natureza mista, sendo assim, não há incidência de ICMS e sim o ISSQN, nessa linha de raciocínio, conseqüentemente, há de se afastar a incidência do IPI.

Essa interpretação foi referendada pelo STJ na Súmula 156, *verbis*:

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.

Na página do STJ na *internet* onde aparece a Súmula 156, constam como precedentes da Súmula os acórdãos proferidos nos Recursos Especiais nº 61.914-9/RS; 5.808-0/SP; 18.992-0/SP e 1.235/SP.

Também é aplicável ao caso concreto a Súmula 143 do extinto TFR, nos seguintes termos:

Súmula 143 do TFR: OS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO E IMPRESSÃO GRÁFICAS, PERSONALIZADOS, PREVISTOS NO ARTIGO 8º, § 1º, DO DECRETO-LEI Nº 406, DE 1968, COM AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELO DECRETO-LEI Nº 834, DE 1969, ESTÃO SUJEITOS APENAS AO ISS, NÃO INCIDINDO O IPI.

São inúmeras as decisões judiciais afastando a incidência do IPI sobre os serviços de composição gráfica personalizados, vejamos a ementa de uma delas:

"108000034070 - TRIBUTÁRIO - SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO E IMPRESSÃO GRÁFICAS - NÃO INCIDÊNCIA DE IPI - SÚMULAS Nº 143 DO EXTINTO TFR E Nº 156 DO STJ - 1- Conforme súmulas do extinto TFR e do STJ, os serviços de composição gráfica e impressão gráficas, personalizados, previstos no art. 8o, § 1o do Decreto-lei nº 406 de 1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei 834/69, estão sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI. 2- O fato de a empresa ter lançado, por equívoco, o IPI em suas notas fiscais não dá arrimo à cobrança, por parte da União Federal, de imposto não incidente, já que um erro do contribuinte não é fonte legítima de cobrança, nem muito menos fato gerador de tributo. Precedentes do extinto TFR. 3- Apelação da Fazenda Nacional e remessa necessária improvidas." (TRF 2a R. - AC 1996.51.01.022768-8 - 4a T. Esp. - Rel. Des. Fed. Lana Regueira - DJe 27.09.2010 - P- 72)

Concluo pois, pelo provimento do recurso voluntário nesta matéria.

b) Reclassificação Fiscal

A empresa deu saída a artefatos de papel correspondentes aos códigos de classificação fiscal 4811.90.90 (tickets de 1 via, com descrição compatível com papel térmico e “Termoscript”), alíquota de 5%; 4802.55.10 (tickets de 1 via, com descrição compatível com papel apergaminhado), alíquota de 5%; 4816.20.00 (tickets de 2 ou 3 vias, com descrição compatível com papéis autocopiativos), alíquota de 15%.

Todavia, conforme relatado, *“em virtude da ausência de arquivos digitais de notas fiscais de serviços referentes aos meses de novembro de 2005 e novembro de 2006, foi considerada como base de cálculo a soma dos montantes das notas fiscais constantes do livro Registro de ISS, com a aplicação da maior alíquota, vale dizer, 15%.”*

Pois bem. A partir da análise dos autos, depreende-se que também cabe razão à Recorrente nessa matéria, isso porque a Fiscalização adotou critério inaplicável aos produtos saídos, utilizando os códigos de produto constantes nos relatórios magnéticos, mas que não têm relação com os produtos acabados, pois os códigos dos produtos são os constantes das notas fiscais de venda.

O critério adotado pela Fiscalização, que considera o valor das entradas de mercadoria também não é adequado para a reclassificação levada a efeito, pois desconsidera as quantidades e as alterações sofridas pelos insumos dentro do estabelecimento industrial da Contribuinte.

A Recorrente foi precisa ao afirmar que a generalização em razão da omissão na análise dos produtos listados nos relatórios é evidente, sendo absolutamente imprópria. Vejamos a transcrição de suas justificativas:

“8.4 Apegando-se ao termo *“ticket”* (muito genérico), a AUTORIDADE FISCAL criou uma análise desnecessária, pois a significação no mercado explorado pela RECORRENTE encontra várias traduções, podendo ser *“passagem”*, *“bilhete”*, *“entrada”*, *“etiqueta”* e *“multa”*⁶. Fácil verificar que a idéia pretendida é indicar tudo que é destacável e circula em dimensão pequena com conteúdo inerente à sua finalidade. Portanto, pode ser um *“bilhete”* (de passagem, promocional, de garantia, entre outros) ou uma *“etiqueta”* (personalizada ou não personalizada, de produto, de código de barras, de instruções, de advertência, entre outras), concluindo-se que o termo lançado nos relatórios não ajuda em nada na definição dos produtos saídos. O que poderia definir os produtos saídos são as diversas descrições associadas à finalidade no estabelecimento destinatário (comprador ou encomendante), o que não foi analisado em momento algum pela AUTORIDADE FISCAL (não existe qualquer tipo de circularização aos clientes da RECORRENTE ou confirmação dos NCM utilizados pela autoridade autuante).

8.5 A AUTORIDADE FISCAL desconsiderou os relatórios apresentados (fls. 2052 a 3307) e que deveriam ser considerados na análise dos produtos saídos.

8.6 Mesmo sem tempo suficiente às análises necessárias, ajustando de forma precária as planilhas elaboradas pela AUTORIDADE FISCAL (fls. 288 a 291), num primeiro momento, seria fácil verificar o abaixo constatado.

8.7 Nas Planilhas 1 e 3, não há dado que identifique os produtos saídos, pois foram reclassificados por critérios vazios, sem substância, apesar da dificuldade em razão da necessidade de exame de fatos passados, o que absolutamente inexistiu. Na Planilha 2, não há como afastar a tributação do ISSQN, não incidindo o IPI sobre serviços de composição gráfica, conforme exposto de forma suficiente no tópico 7.

Não tributados - 5%	Fls. 2052 a 2750	NCM 4811.90.90 e 4802.55.10	37.870.045,79
Tributados - 5% (*)	Fls. 2789 a 3062	NCM 4811.90.90 e 4802.55.10	13.389.078,43
Total:			51.259.124,22

(*) Há necessidade de reduzir o IPI que foi recolhido pela RECORRENTE.

8.8 Por outro lado, considerando os produtos que têm a finalidade de duplicação, deveriam ser considerados os produtos listados nos seguintes documentos:

Não tributados -15%	Fls. 2751 a 2788	NCM 4816.20.00	3.248.178,62
Tributados - 15% (*)	Fls. 3063 a 3307	NCM 4816.20.00	10.268.055,72
Total:			13.516.234,34

(*) Há necessidade de reduzir o IPI que foi recolhido pela RECORRENTE.

8.9 Finalmente, considerados os personalizados, apenas para efeito de comparação com o total das Planilhas da AUTORIDADE FISCAL, tem-se:

Não tributados - 5%	Fls. 2052 a 2750	NCM 4811.90.90 e 4802.55.10	37.870.045,79
Não tributados -15%	Fls. 2751 a 2788	NCM 4816.20.00	3.248.178,62
Tributados - 5% (*)	Fls. 2789 a 3062	NCM 4811.90.90 e 4802.55.10	13.389.078,43
Tributados - 15% (*)	Fls. 3063 a 3307	NCM 4816.20.00	10.268.055,72
Personalizados	Fls. 1164a 1568	Prestação de Serviços - ISSQN	8.515.318,93
Total:			73.290.677,49

(*) Há necessidade de reduzir o IPI que foi recolhido pela RECORRENTE.

8.10 O total das planilhas da AUTORIDADE FISCAL é de R\$ 73.334.708,20, cuja diferença com o total acima (R\$ 44.030,71) é imaterial, mas justificada pelos critérios equivocados utilizados para lavratura do Auto de Infração.

O total das vendas de papel com 1 (uma) via - fls. 3308 a 3322) - é muito superior ao total das vendas de papel com 2 (duas) e 3 (três) vias - fls. 3323 a 3329 cujas diferenças informam a classificação correta, restando a apuração daquilo que não é tributável ("etiquetas") e que se mostra difícil, diante do tempo transcorrido. Contudo, pela própria descrição dos produtos é possível verificar que a AUTORIDADE FISCAL realmente generalizou e não afastou a classificação levada a efeito pela RECORRENTE.

Importante observar as regras do Decreto n.º 4.542/2002 (TIPI - Capítulo 48):

"5. Na aceção da posição 48.02, os termos *papel e cartão dos tipos utilizados na escrita, impressão ou outras finalidades gráficas e papel e cartão para fabricar cartões ou tiras perfurados, não perfurados significam papel e cartão fabricados principalmente a partir de pasta branqueada ou pasta obtida por um processo mecânico ou químico-mecânico, e que satisfaçam a uma das seguintes condições: Relativamente ao papel ou cartão de peso não superior a 150g/m2:*

a) conter 10% ou mais de fibras obtidas por um processo mecânico ou químico-mecânico, e

1) apresentar um peso não superior a 80g/m2, ou

2) ser colorido na massa;

b) conter mais de 8% de cinzas, e

1) apresentar um peso não superior a 80g/m², ou

2) ser colorido na massa;

c) conter mais de 3% de cinzas e possuir um índice de brancura (fator de reflexão) de 60% ou mais;

d) conter mais de 3% mas não mais de 8% de cinzas, possuir um índice de brancura (fator de reflexão) inferior a 60% e um índice de resistência à ruptura não superior a 2,5kPa.m²/g;

e) conter 3% de cinzas ou menos, possuir um índice de brancura (fator de reflexão) de 60% ou mais e um índice de resistência à ruptura não superior a 2,5kPa.m²/g.

Relativamente ao papel ou cartão de peso superior a 150g/m²:

a) ser colorido na massa;

b) possuir um índice de brancura (fator de reflexão) de 60% ou mais, e

1) uma espessura não superior a 225 micrometros (microns), ou

2) uma espessura superior a 225 micrometros (microns) mas não superior a 508 micrometros (microns) e um teor em cinzas superior a 3%;

c) possuir um índice de brancura (fator de reflexão) inferior a 60%, uma espessura não superior a 254 micrometros (microns) e um teor em cinzas superior a 8%.

Todavia, a posição 48.02 não compreende o papel-filtro e o cartão-filtro (incluído o papel para saquinhos de chá), o papel-feltro e o cartão-feltro.

(...)

12.Com exclusão dos artefatos das posições 48.14 e 48.21, o papel, o cartão, a pasta ('ouate') de celulose e as obras destas matérias, impressos com dizeres ou ilustrações que não tenham carácter acessório relativamente à sua utilização original, incluem-se no Capítulo 49."

8.13 De acordo com as características do produto no momento da saída, a RECORRENTE classificou de forma adequada, procurando seguir as regras constantes na Tabela de Incidência do IPI. As conclusões do Termo de Verificação Fiscal e cálculos apresentados não têm base de sustentação, pois decorrem de erros absurdos. O quadro abaixo demonstra o equívoco da AUTORIDADE FISCAL na "reclassificação" dos produtos.

NOTA FISCAL		DOC.N."	FISCALIZAÇÃO	
N.º	NCM		FLS.	NCM-RECLASSIFICAÇÃO
90913	4802.55.10	191-192-193	95 DO ANEXO II	4816.20.00
98486	4802.55.10	191-192-194	NAO CONSTA EM ANEXOS	NÃO RECLASSIFICOU
103458	4802.55.10	191-192-195	163 DO ANEXO II	4816.20.00
103846	4802.55.10	191-192-196	165 DO ANEXO II	4816.20.00
104063	4802.55.10	191-192-197	167 DO ANEXO II	4816.20.00
104827	4802.55.10	191-192-198	172 DO ANEXO II	4816.20.00
105071	4802.55.10	191-192-199	174 DO ANEXO II	4816.20.00
105947	4802.55.10	191-192- 200	181 DO ANEXO II	4816.20.00

O NCM 4802.55.10 tem a seguinte descrição na Tabela de Incidência do IPI (TIPI):

48.02	Papel e cartão, não revestidos, dos tipos utilizados para escrita, impressão ou outros fins gráficos, e papel e cartão para fabricar cartões ou tiras perfurados, não perfurados, em rolos ou em folhas de forma quadrada ou retangular, de quaisquer dimensões, com exclusão do papel das posições 48.01 ou 48.03; papel e cartão feitos à mão (folha a folha).	
4802.55	-De peso igual ou superior a 40g/m ² mas não superior a 150g/m ² , em rolos	
4802.55.10	De largura não superior a 15cm	5% (*)

O NCM 4816.20.00 tem a seguinte descrição na Tabela de Incidência do IPI (TIPI):

48.16	Papel-carbono, papel autocopiativo e outros papéis para cópia ou duplicação (exceto da posição 48.09), estênceis completos e chapas ofsete, de papel, mesmo acondicionados em caixas.	
4816.20.00	-Papel autocopiativo	15% e 5% (*)

(*) Histórico de Alterações de Alíquota (DOC. N.º 524 a 614) juntado para análise.

Esclarecimento: o produto tem a descrição "76 X 22 METROS", ou seja, 76 milímetros (ou 7,6 centímetros) de largura e comprimento de 22 metros e não se trata de papel autocopiativo, sendo fabricado em 1 (uma) única via para a cliente "789 Comércio de Materiais de Informática Ltda", conforme declaração da própria cliente (DOC. N.º 191). Contudo, a AUTORIDADE FISCAL resolveu reclassificar o produto do NCM 4802.55.10 para o NCM 4816.20.00, para aplicar a alíquota de 15% (quinze por cento), onerando a operação, o que não corresponde à realidade nos períodos fiscalizados. A AUTORIDADE FISCAL também é incoerente, pois reclassifica o produto na nota fiscal n.º 90913, mas não procede da mesma forma em relação ao mesmo produto na nota fiscal n.º 98486. "Dois pesos para a mesma medida" ou "duas alíquotas para o mesmo produto".

O mesmo ocorre com diversos outros clientes, conforme planilhas⁹, declarações e respectivas notas fiscais juntadas (DOC. N.º 187 a 523).

Da mesma forma, as encomendas personalizadas (fls. 53 a 83 do Anexo II) caíram na vala comum da alíquota de 15% (quinze por cento), independentemente da realidade do "produto" final, ou seja, fosse considerado não personalizado, o que se admite por amor à argumentação (ver tópico 7), a AUTORIDADE FISCAL não analisou as características do produto, conforme Tabela de Incidência do IPI, para a correta classificação, fazendo incidir a alíquota mais severa de 15% (quinze por cento), ao invés de 5% (cinco por cento) na grande maioria, o que é censurável.

As classificações corretas, na sua grande extensão, constam nas fls. 02 a 28 do Anexo I. Não se pode admitir o trabalho da fiscalização, realizado pela metade, principalmente quando gera prejuízo expressivo à contribuinte, ora RECORRENTE. **Portanto, os números apresentados em contraposição à apuração da AUTORIDADE FISCAL representam a realidade do que de fato ocorreu, merecendo consideração."**

Resta claro, portanto, que as reclassificações fiscais, levadas a efeito na auditoria, foram precárias e imprecisas, sendo notória a insegurança quanto a correta apuração do crédito tributário exigido.

Nesse contexto cumpre ao Colegiado afastar a exação, confirmando as classificações e os valores destacados pelo contribuinte nas notas fiscais de saída, ou seja, provendo ao recurso também nessa parte.

Deixo de apreciar as demais questões suscitadas no recurso voluntário, haja vista que o provimento no mérito implica no cancelamento integral das exigências.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de reconhecer a decadência dos fatos geradores ocorridos até 10 de novembro de 2005 e no mérito dou provimento ao recurso voluntário.

Ângela Sartori - Relatora

Voto Vencedor

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS – Redator Designado

Dissentiu o colegiado, pelo voto de qualidade, da proposta da relatora de excluir a tributação levada a efeito. Fê-lo, em primeiro lugar, por considerar possível a tributação concomitante de IPI e ISS nos termos de voto por mim proferido no mês de maio deste ano na Câmara Superior de Recursos Fiscais a que aludi em sessão.

O caso lá tratado dizia respeito à produção de etiquetas personalizadas em suporte plástico auto-adesivo. No caso ora em apreço, não se tem o suporte plástico, mas as características gerais que nos levaram, na Câmara Superior, a entender possível a cumulação, aqui também estão presentes: é a empresa autuada quem adquire as bobinas de papel e sobre elas realiza todas as operações necessárias para que resulte a etiqueta personalizada.

Reproduzo a seguir aquele voto:

Como relatado, a questão a ser dirimida é única: cabe IPI sobre atividade que conste na lista de serviços anexa ao Decreto-lei 406/68 e na Lei Complementar 116/2003?

Entendo que sim.

É que, a meu ver, ditas listas – e isso fica claro ao menos depois da promulgação da Carta Política 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.

Essa consideração inicial já é suficiente para afastar a pretensão da recorrente de que se aplique hoje a Súmula 143 do extinto Tribunal Federal de Recursos: embora ela, de fato, mencione o IPI, foi editada na vigência da Carta anterior. Nela, como aliás reconhecido

pelos renomados doutrinadores citados pela i. relatora que me antecedeu, havia dúvidas quanto à possibilidade de cumulação do IPI com o ISS.

Realmente, faço coro com as abalizadas considerações expendidas pelas autoridades julgadoras de primeiro grau que peço vênias para transcrever

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Finalmente, ao consumir a prestação do serviço, mediante a tradição da coisa e do recebimento do preço, promove a circulação de uma mercadoria (art. 2º, I, da LC nº 87/96). Inequívoco, portanto, que neste caso, a prestação de serviço (obrigação de fazer algo) não pode existir sem a execução de uma operação de industrialização, seguida da entrega de uma mercadoria (obrigação de dar). Logo, para poder prestar o serviço o autuado pratica os fatos geradores dos três impostos, IPI, ISS e ICMS, tudo dentro de uma mesma operação econômica.

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

A CF/69, quando tratava da competência dos Municípios para instituir impostos, excluía expressamente a competência municipal, diante de fatos sujeitos às competências da União e dos Estados, conforme se pode verificar em seu art. 25, *verbis*:

Art 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre: '

I— (omissis);

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

Como na CF/88 esta exclusão de competência foi mantida apenas em relação ao ICMS (art. 156, III, da CF88), a consequência jurídica disto é que nos casos como no dos autos, quando a obrigação de fazer consistente na prestação do serviço se consubstanciar numa operação de industrialização, é perfeitamente possível a incidência do IPI e do ISS, á. luz das respectivas regras-matrizes de incidência fixadas na constituição vigente

Portanto, uma vez promulgada a Constituição vigente, tal cumulação só é expressamente impedida entre o ISS e o ICMS. Outra não é, a propósito, a razão para que a Súmula 156 do STJ, esta sim já editada na vigência da atual Carta Política, apenas faça referência ao ICMS, nenhuma menção havendo ao IPI.

Nesse primeiro ponto, pois, não divirjo das decisões proferidas nos autos: não há Súmula oriunda de tribunal superior que indique a impossibilidade de cumulação pretendida.

Superado esse argumento, imprescindível examinar se a atividade desenvolvida configura ou não industrialização nos termos da legislação do IPI. E a resposta também é afirmativa.

Isso porque, nos dizeres da própria recorrente, ela adquire um determinado insumo (películas auto-adesivas de plástico) e com elas elabora um novo produto: etiquetas personalizadas mediante a aposição de dizeres do interesse do seu cliente. Ela mesma ressalta que não recebe do seu cliente a etiqueta para, sobre ela, apenas apor os dizeres convenientes.

Entendo que apenas nessa última hipótese é que se poderia cogitar da discussão proposta aqui pela recorrente, e ainda assim se além das etiquetas todos os demais insumos necessários fossem remetidos pelo seu cliente. Nesse caso, e só nele, a mesmíssima operação constitui, a um só tempo, serviço para efeito do ISS e industrialização para efeito do IPI. Na hipótese, se tem a industrialização por encomenda com remessa de insumos (todos) em que a atividade exercida pelo industrial apenas consiste no emprego de mão-de-obra para obtenção da mudança no objeto fornecido.

No caso dos autos, porém, sequer é isso que ocorre. É a própria recorrente quem adquire os insumos necessários e, com eles, modifica as películas, deixando-as no formato e com as demais características requeridas pelo seu cliente. Não vejo como se possa dizer não se tratar de industrialização no conceito previsto na Lei 4.502.

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

É que, como muito bem afirmado no voto atacado, a exclusão do conceito de industrialização que se poderia cogitar exige, cumulativamente, que a atividade seja exercida na residência do confeccionador ou em oficina e que o trabalho seja preponderante. Nenhuma dessas condições é comprovadamente preenchida pela recorrente.

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

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

Ambas as definições constam de todos os Regulamentos do IPI.

Destarte, bem ao contrário do que supõem várias das decisões trazidas à colação pela recorrente, longe está de ser “nítido que não se trata de industrialização porque é serviço”.

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

Essas as razões que nos levaram a manter a autuação do principal.

Em segundo lugar, também discordamos da interpretação que a n. relatora deu ao tema “reclassificação fiscal” ao reproduzir e aceitar o argumento da defesa segundo o qual a autoridade responsável pelo lançamento teria se baseado em códigos internos de produtos e não nas informações constantes das notas.

Não foi isso o que ocorreu, embora a completa ausência, no relatório elaborado pela dra Ângela, dos termos da acusação fiscal possa levar à conclusão oposta. Ainda que longa, a transcrição do que afirmou a autoridade fiscal é necessária:

2.2. Dos produtos indevidamente classificados como ETIQUETA.

O contribuinte deu saída nos anos- calendário- de 2005 a 2007 a notas fiscais com NCM 48219000 e 48219090 (etiquetas de qualquer espécie, de papel ou cartão impressos ou não. Outras.) cópias de amostragem das notas fiscais no anexo VII do processo.

Verificamos nos arquivos digitais do contribuinte saídas de produtos isentas com NCM 48119090.

Para estas notas verificamos através de amostragem tratar-se de saídas de mercadorias NCM 48219000.

A descrição das notas fiscais para estas mercadorias continham o termo Ticket ou abreviações.

Em visita ao estabelecimento do contribuinte fui informada pelas representantes legais do contribuinte (Bernadete. Santana Ferreira e Carlota da Conceição Ferreira Resende) que o material descrito nas notas fiscais de saída como ticket tratava-se de bobinas de tickets fornecidos nos estacionamento, ou tiquets utilizados na impressão de senhas entre outros.

Foi solicitada amostra dos tickets durante a visita à fábrica e foi apresentado bobina de ticket de estacionamento que conferia com a descrição realizada pelas representantes legais do contribuinte. Solicitamos nota fiscal dos produtos acima descritos, e foi apresentado conjunto de documentos para três produtos. O conjunto de documento consta de formulário de pedido, documento controller da empresa, cópia de nota fiscal eletrônica, e amostra do produto (originais anexados ao processo). A amostra do produto constante do documento coincide com o material retirado de amostra na fábrica.

Nas notas fiscais os produtos acima descritos como tickets e que verificamos tratar-se de tickets de estacionamento e tickets de supermercado foram classificados com a NCM48219000 (etiquetas).

Diante da divergência entre a classificação fiscal dada pelo contribuinte às mercadorias NCM 48219000, 48219090 (etiqueta) e das informações colhidas no estabelecimento do contribuinte enviamos ao contribuinte termo fiscal de 23/09/2010 acompanhado de planilha Tabela Descrição mercadoria NCM 48219000 (anexada ao presente termo) .

Constou da intimação perguntas que visavam a identificação das mercadorias identificadas como Ticket. Assim como foi solicitada ao contribuinte a identificação do processo produtivo das mercadorias.

Constaram da intimação os seguintes questionamentos:

- a) Qual é a função principal e secundária do produto em questão?
- b) No caso de tratar-se de etiqueta, apresentar o seu projeto gráfico, inclusive com desenhos, informando o objeto no qual o produto em questão é fixado e como isso é feito?
- c) Relacionar os materiais empregados na confecção do produto, designando-os através de seus nomes **técnicos e comerciais**, bem como suas respectivas quantidades em peso na composição do produto.
- d) O produto é estratificado? Em caso afirmativo, descrever cada uma de suas camadas.
- e) O produto é revestido em alguma de suas faces? Justificar.
- f) O produto contém fibras de celulose obtidas por processo mecânico ou químico-mecânico? Em caso afirmativo, qual a percentagem dessas fibras no produto?
- g) Qual é a densidade (g/m²) do produto?
- h) Qual as dimensões do produto (largura e comprimento do rolo)?

Em resposta a intimação o contribuinte afirmou fls. 97 que o NCM 48219000 utilizado para classificar os produtos Ticket e T. Bobina foram associados a produtos ticket's de estacionamento, ticket's de controle, ticket's senha e tickets.

Para facilitar a identificação dos produtos, com descrição de Ticket anexado ao termo de constatação e intimação fiscal de 23/09/2010 o contribuinte numerou as diversas descrições e classificou os produtos em dois grupos denominados grupo de I via-Ticket de 1 via- e grupo II - ticket de 2 e 3 vias e respondeu os itens de a) até h) relacionados acima.

Informou que havia diversas descrições para o mesmo produto e agrupou-as em tabela Grupo I GRUPO II.

O contribuinte não identificou o nome comercial dos produtos. E afirmou quanto aos produtos do Grupo I e II (**Não são ETIQUETAS**) fls 110/111.

2.3 PRODUTOS COM PAPEL AUTOCOPIATIVO COM RECLASSIFICAÇÃO DE NCM

Identificamos erros de classificações fiscais de produtos classificados em NCM 'S 48025510, NCM 48119090. Os fatos que geraram a reclassificação foram identificadas nos itens 3.3.

3. DAS RECLASSIFICAÇÕES FISCAIS

Tendo em vista as classificações fiscais incorretas nos itens 2.1, 2.2 e 2.3 deste termo, procedemos à reclassificação fiscal de todos os produtos incorretamente classificados pelo contribuinte.

Os critérios adotados na identificação fiscal correta dos produtos será descrito a seguir.

3.1 Reclassificação de produtos do Grupo I

No Grupo I o contribuinte fls.110/111 informou tratar-se de ticket de estacionamento, ticket de controle de acesso etc.

Informou não se tratar de etiquetas, sendo a mercadoria composta de 99% de papel do tipo alto Brilho, Apergaminhado, TermocoPV; Termoscript e Termoticket. Identificou o papel Térmico informando tratar-se de produto revestido na face que sofre reação térmica no momento da utilização do produto, com gramaturas diversas «larguras que variam de 37 a 216 mm. E comprimento de 12 a 354 metros.

Tendo em vista as descrições das mercadorias do produto Gnipoz, dada pelo contribuinte, assim como pela descrição da composição dos materiais utilizados para elaboração dos produtos verificamos a classificação errada dada pelo contribuinte aos produtos do GRUPO I e procedemos a reclassificação da NCM e ou alíquota aplicada. Os Produtos do Grupo I foram reclassificados para a NCM 48119090 (produtos com descrição que identificassem o uso de papel termico ou Termoscript) e na NCM 48025510 (classificação que identificasse o uso de papel apergaminhado alto brilho e sem identificação aparente de papel termico).

Desta forma elaboramos a Planilha 1 (NF isentas) copias anexo 1 e 2,, onde constam dados de itens e mestre de notas fiscais com a reclassificação da NCM com base nos dados fornecidos pelo contribuinte assim como a aplicação da alíquota correspondente e apuração mensal do debito.

Na planilha 1 selecionamos todas as mercadorias CFOP indicativo de venda , **isentas**, com NCM 48219090, 48219000 e 48119090 extraídos dos arquivos digitais do contribuinte.

3.2 Reclassificação de Produtos do Grupo II

Quanto ao grupo II de mercadorias descritas nas notas fiscais como ticket e ticket bobina, o contribuinte informou fls. 112/113 dentre outros tratar se de ticket de controle para orçamento e entrega de produtos, recibos de vídeo locadora, bilhetes rodoviários, bilhetes promocionais, tickets para farmácia de manipulação, ticket de garantia de produto. Informou não se tratar de etiqueta, e que as bobinas foram elaboradas com papel EASY COPY.

Dados sobre o papel EASY COPY estão no item 1.3.

Segundo o contribuinte o produto é estratificado recebendo revestimento em sua superfície que possibilita a obtenção de cópia por meio de reação ativada pelo impacto.

As densidades variam de 110 g/m² a 165 g m/2 com largura entre 38 a 100 mm, e comprimento de 14, 18, 20, 22 metros.

A posição 4816 da NCM compreende o papel-carbono (papel químico*), o papel autocopiativo e outros papéis para cópia ou duplicação (exceto os da posição 48.09), estênceis completos e chapas ofsete, de papel, mesmo acondicionados em caixas.

A respeito da posição 4816, as NESH ensinam (in verbis):

(...)

Assim, tendo em vista o texto e , as NESH da posição 4816, torna-se claro que os papéis autocopiativos simplesmente cortados ..e que se apresentem em rolos não superior a 36cm, como é o caso da mercadoria do contribuinte,- se classificam na posição 4816 da TIPI, de acordo com a la Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI la).

No âmbito da posição .4816, estes produtos classificam-se na subposição 4816.20, de acordo com a RGI 6.

Desse modo, pelas RGI 1 8 , RGI 6a e Regra Geral Complementar 1 (RGC-1), a classificação do produto em questão e no código 4816.20.00 da TIPI.

Através das informações prestadas pelo contribuinte e das informações constantes da TAB 2 do item 1.3 e das descrições da TIPI, concluímos que por tratar-se de bobinas produzidas com papel autocopiativo (EASY COPY) com tamanho inferior a 36 cm, a classificação fiscal dos produtos descritos no GRUPO II e a NCM 48162000.

Da mesma forma procedemos a reclassificação da NCM das mercadorias classificadas erroneamente com a NCM 48219000 e 48219090 e reclassificadas por esta fiscalização na NCM 48162000 e através da planilha 1 identificamos por item de notas os NCM reclassificados e calculamos os débitos de IPI não lançados mensalmente.

3.3 Da reclassificação dos produtos com papel autocopiativo reclassificados e da operação de industrialização classificada como serviço.

Elaboramos planilha com classificação por código de mercadoria denominada planilha 4 (cópias no anexo I do processo) .

Da análise da planilha .4 verificamos que o 7º e 8º dígitos do código de mercadoria do contribuinte indicam mudança de 'Produto'.

O contribuinte classifica produtos tributados por ele sem a indicação de ticket preferencialmente nas descrições das mercadorias nos códigos 9010000100300 a 9010001053900.

O contribuinte classifica os produtos descritos como ticket preferencialmente nos códigos 9010001100000 a 9010006021600.

O contribuinte classifica os produtos descritos como "personalizlados" item 2.1 preferencialmente nos códigos 901000, 7001000 a 9010007064100.

As descrições dos produtos descritos como ticket pelo contribuinte repetem-se em praticamente todos os produtos tributados no IPI pelo contribuinte, assim como verificamos as mesmas descrições para as mercadorias "personalizadas". Este fato indica tratar-se do mesmo produto classificado com NCM diferentes.

As mercadorias de código de produto no 9010000100300 a 9010000251400, 9010000400200 9010000614500 e 9010000901900- 6 9010001053900 tem a mesma descrição das mercadorias classificadas pelo contribuinte no (GRUPO I) , ou seja descrevem a utilização de papéis Apergaminhado, alto brilho, Ternnscript etc. e foram classificadas pelo contribuinte nas NCM "s 48025510 e 48119090 ,mesma classificação dada por esta fiscalização no item 3.1.

-Classificamos as mercadorias personalizadas (notas fiscais de serviço) com descrição semelhante ao do Grupo I nas NCM 'S 48025510 e 48119090.

-As mercadorias com código de produto de no 9010000300000 a no 9010000317700 e no 90100008000300 a 9010000825700 (Planilha 4) possuem descrição semelhante àquelas identificadas pelo contribuinte como pertencentes ao Grupo II, mercadorias estas que segundo o contribuinte são compostas de papel autocopiativo e cuja classificação fiscal segundo a fiscalização é 48162000 (item 3.2) .

-O contribuinte classificou as mercadorias de código 9010000300000 a 9010000317700 e produtos 90100008000300 a 9010000825700, ora com NCM 48025510 ora com NCM 48162000.

As mercadorias classificadas pelo contribuinte na NCM 48162000 foram em grande parte tributadas com alíquota de 5%.

Pela descrição das mercadorias do grupo II (tickets de 2 e 3 vias) fornecidas pela contribuinte confrontadas com o catálogo da contribuinte, podemos identificar os produtos bobinas PDV 2 vias, e bobinas PDV 3 vias. A única bobina 3 vias constante do catálogo da empresa é a Bobina PDV.

Estes fatos demonstram que as mercadorias classificadas de 9010000300000 a 9010000317700 e produtos 90100008000300 a 9010000825700 são bobinas'cle pDV.

Este fato pode ser confirmado através da análise do valor de compra de papéis autocopiativos de posição na NCM 4809 e da saída de, „b.. obinas classificadas na posição NCM 4816, que identificaria as saídas de bobinas com menos de 36cm fabricadas com papel autocopiativo.

Conforme se verifica nas Tabelas 3 e 4, teMos compras de papel autocopiativo no valor de R\$ 46.575.367,02 e saídas, de bobinas com NCM na posição 4816 no valor de R\$ R\$2.697.798,60.

Com a nova reclassificação de NCM 48162000 somando-se .o valor de venda sem IPI (Planilha 1 NF isenta) R\$26.924.767,00 e (Planilha 3 - NF TRIBUTADA COM CLASSIFICAÇÃO FISCAL ERRADA) R\$23.646.030,70 e (Planilha 2 NF de serviço) R\$6.153.068,40 e o valor declarado pelo contribuinte de R\$2.697.798,60 totalizam-se R\$59.421.664,70, valor este compatível com a entrada. .

Desta forma procedemos a reclassificação para a NCM 48162000 para os itens de notas fiscais com classificação de mercadorias com códigos 9010000300000 a 90100000317700 e produtos 90100008000300 a 9010000825700 assim como procedemos ao cálculo dos débitos.

A relação de notas fiscais assim como os cálculos efetuados estão relacionados na (Planilha 3 —NF TRIBUTADA COM CLASSIFICAÇÃO FISCAL ERRADA) (anexo II e III do processo).

Da mesma forma procedemos a reclassificação das mercadorias vendidas através das notas fiscais de serviço com descrição semelhante às mercadorias do grupo I.

Em relação às notas fiscais de serviço à reclassificação das mercadorias foi realizada na planilha — NF SERVIÇOS (anexo II).

Serão fornecidas ao contribuinte cópias das planilhas 1 , 2 , 3 ,4.

Para começar, cumpre esclarecer que no item 2.1 do Termo de Verificação Fiscal (TVF) discutiu-se a possibilidade de tributar com o IPI operação já tributada pelo ISS, nada tendo a ver com reclassificação fiscal em si. O item 2.2, por sua vez, é o que nos interessa.

Aí a autoridade fiscal justifica toda a metodologia empregada para checar a correta classificação fiscal de diversos produtos descritos de forma ao menos incompleta nas notas fiscais como sendo etiquetas. Trata-se, portanto, de etapa prévia necessária à classificação fiscal (identificação das mercadorias) que não se podia fazer direta e exclusivamente por meio da descrição aposta nos documentos fiscais.

A atenta leitura desse item do TVF demonstra que a autoridade fiscal, baseando-se nas respostas fornecidas pelo contribuinte a intimação específica, concluiu que os produtos que utilizavam papel térmico ou termoscript deveriam se classificar no código NCM 48119090 enquanto os outros produtos do grupo I que não utilizassem esses papéis se classificavam no código NCM 48025510.

Já os produtos do grupo II (denominação dada pelo próprio contribuinte), que utilizavam papel EASY COPY, encontrariam classificação fiscal correta no código NCM 48162000.

Tudo isso está claríssimo no TVF itens 2.2, 2.3 3.1 e 3.2. O que não parece ter ficado claro ao autuado (e também à relatora) foi o item 3.3, pois é nele que se faz referência a códigos internos de produtos.

Entretanto, sua atenta leitura (e há de ser atenta, mesmo) revela que a autoridade fiscal apenas buscou nesses códigos internos elementos para a perfeita identificação dos produtos segundo os critérios já indicados nos itens anteriores, isto é, se eles utilizavam papel térmico, termoscript ou easy copy. E, com os mesmos critérios já indicados, procedeu à reclassificação dos que estavam faltando, ou seja, daqueles não descritos como tickets.

Ademais, a indicação de valor de compra feita pela autoridade fiscal apenas buscou demonstrar a implausibilidade da identificação pretendida pela empresa, dado que ela

implicaria um valor total de venda de produtos muito inferior ao valor de compra do principal insumo empregado.

Por fim, a utilização da alíquota de 15% em decorrência da não apresentação dos arquivos magnéticos que permitiriam segregar os produtos entre os códigos 48025510 e 48162000 encontra respaldo na legislação do IPI citada no “enquadramento legal” à fl. 334 (Decreto 7212/2010, art. 522, parágrafo único).

Como o contribuinte nada trouxe em sua defesa para contestar a classificação fiscal em si, limitando-se a opor resistência ao que entendeu ser o uso dos códigos internos, votou o colegiado pela manutenção do lançamento não atingido pela decadência.

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS – Redator para o acórdão