



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

**Processo n°** 10882.002585/2008-33  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-005.417 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de maio de 2018  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO. COFINS  
**Recorrente** DISKPAR LOGÍSTICA E AUTOMAÇÃO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2004

IPI. SERVIÇO GRÁFICO POR ENCOMENDA E PERSONALIZADO. INCIDÊNCIA. SÚMULAS 143 DO TFR E 156 DO STJ. INAPLICABILIDADE.

A prestação de serviço gráfico, personalizado e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, visto que a LC n° 116, de 2003, apenas afasta a incidência cumulativa de ISS e ICMS, inexistindo na referida lei qualquer determinação quanto à não incidência do IPI.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2004

MATÉRIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. MATÉRIA SUMULADA NO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Diego Weis Junior e Raphael Madeira Abad que lhe davam provimento integral. Os Conselheiros Fenelon Moscoso Almeida e Vinícius Guimarães não participaram da votação em razão dos votos definitivamente proferidos pelos Conselheiros José Fernandes do

Nascimento e Maria do Socorro Ferreira Aguiar na sessão de 17/04/2018, às 9:00h. Nos termos do Art. 58, §13 do RICARF, foi designado pelo Presidente de Turma de Julgamento como redator *ad hoc* para este julgamento, o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède para formalizar o acórdão

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, José Renato Pereira de Deus, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Jorge Lima Abud, Diego Weis Júnior, Raphael Madeira Abad e Walker Araújo.

## Relatório

Na condição de redator *ad hoc*, designado para formalizar o voto, passo a transcrever o relatório elaborado na minuta do voto proferido pela Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar na sessão de 17/04/2018, às 9:00h.

*"Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados de forma minudente, adoto o relatório da r. decisão recorrida, conforme a seguir transcrito:*

*Trata-se de auto de infração (fls. 861/881) lavrado em 07/08/2008 para exigir o crédito tributário de R\$ 1.446.721,59, correspondente ao IPI, inclusos multa de ofício e juro de mora, e multa sobre IPI não lançado com cobertura de crédito, por ter o estabelecimento industrial promovido a saída de produtos tributados, com falta de lançamento de imposto e por erro de classificação fiscal, em relação aos produtos relacionados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 853/860.*

*Regularmente notificada do auto de infração, a contribuinte tempestivamente apresentou a impugnação de fls. 885/904, instruída com os documentos de fls.905/1049, alegando, em síntese, que:*

*1. Em preliminar, aponta que nos moldes do art. 168, inciso I c/c art. 150, §4º do CTN, ocorreu a decadência no tocante aos meses de janeiro a julho de 2003; 2. A empresa é do ramo de prestação de serviços gráficos e realiza preponderantemente, atividade de impressão de bobinas de papel personalizadas, produzidas sob encomenda, o que excluiria tais produtos do conceito de industrialização, pois os serviços de composição gráfica seriam tributados exclusivamente pelo ISS, não se sujeitando ao IPI; 3. Disse que seus produtos personalizados e produzidos sob encomenda dos clientes, se não viessem a ser faturados àqueles encomendantes originais, tornar-se-iam absolutamente inúteis; 4. Não é estabelecimento industrial, mas sim prestador de serviços gráficos, não se sujeitando ao IPI, conforme remansosa jurisprudência sumulada e doutrina atinente à espécie; 5. No tocante ao equívoco quanto à*

*classificação fiscal, fato é que o Decreto nº 4.070/01, que revogou o dispositivo anterior, manteve não só a classificação fiscal pretendida pelo agente fiscalizador, como também aquelas utilizadas pelo sujeito passivo; 6. Ainda que houvesse uma classificação específica para o caso sob exame, o que há de ser observado diz respeito, tão somente, à absoluta isenção ou aplicação de alíquota zero sobre as operações de impressão de bobinas sob encomenda, que deverão prevalecer sempre, independentemente do código de classificação utilizado; 7. Ao final, invoca jurisprudência do STJ, em especial a Sumula 156, e julgados administrativos do Conselho de Contribuinte.*

*A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sintetizou, na ementa a seguir transcrita, a decisão proferida.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI**

*Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2004*

**IPI. FATO GERADOR. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA PERSONALIZADOS. SÚMULAS 143 DO TFR E 156 DO STJ. INAPLICABILIDADE.**

*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.*

**LANÇAMENTO. ERRO CLASSIFICAÇÃO FISCAL.**

*A falta de pagamento do imposto, por erro de classificação fiscal/alíquota inferior à devida, justifica o lançamento de ofício do IPI, com os acréscimos legais cabíveis.*

*Cientificada da decisão de primeira instância em 14/06/2010, fls.1070/1073), a interessada interpôs Recurso Voluntário em 23/06/2010, fls.1.076/ss), onde repisa os mesmos argumentos trazidos em sua impugnação, acrescentando comentários sobre a decisão recorrida e requerendo a reunião de todos os autos de infração lavrados sobre a mesma matéria face à conexão entre eles e também quanto à dependência do processo originário de habilitação dos créditos pleiteados e compensados nos PER/DCOMP.*

*Através da Resolução Carf nº 3202-000.182, de 30/01/2014, fls.1.460/1.463, o julgamento foi convertido em diligência nos seguintes termos:*

*Compulsando-se os autos do processo verifica-se que ainda restam dúvidas em relação a fatos relatados pela fiscalização quanto ao processo produtivo da empresa, nos seguintes termos (vide efolha nº 865):*

*O sujeito passivo é indústria gráfica fabricante de bobinas de papel para automação bancária e comercial. **Adquire as bobinas de papel e as converte em bobinas menores, para utilização em máquinas registradoras, calculadoras, aparelhos***

de "facsimile" (fax), equipamentos emissores de cupom fiscal, extratos, comprovantes bancários, "tickets" para estacionamento, cupons de pedágio, comprovantes de cartão de crédito e recibos em geral.

O sujeito passivo produz bobinas personalizadas com ou sem impressão. A personalização, que transforma a bobina em produto de uso exclusivo do encomendante, compreende principalmente a impressão nas bobinas de logotipo e razão social/marca do encomendante, textos explicativos, nome do impresso, etc. (negritei)

Destarte, entendo que deve ser propiciada a ampla oportunidade para as partes esclarecerem os fatos, através da juntada de documentação probante suficiente para demonstrar o seu direito, em atendimento aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Em face do acima exposto, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, no **intuito de se identificar perfeitamente o processo produtivo da empresa** proponho que os autos retornem à DRF – Osasco SP para a realização de perícia técnica, a ser elaborada por peritos credenciados junto à Receita Federal ou instituição de renomada reputação técnica (IPT, INT, UNICAMP, ou outra similar), a ser contratada pela Recorrente, quando deverão ser respondidos os seguintes **quesitos**:

1º Explicar detalhadamente o **processo produtivo** relacionado às operações objeto do presente litígio.

2º Informar quais os **insumos** (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) são utilizados no processo produtivo da empresa para a elaboração dos produtos relacionados ao presente litígio.

3º Informar quais são os **produtos finais** resultantes do processo produtivo da empresa relacionados com o presente litígio.

Em decorrência da diligência foi emitida a Informação Fiscal de fls.2.181/2.184.

Após ciência em 02/02/2015, conforme Termo de Abertura de Documento de fl. 1.475, a interessada juntou aos autos o laudo Técnico de fls. 1.477/1.478

Em 19/09/2016, através do Termo de Solicitação de Juntada, fl.1.505 apresenta petição solicitando celeridade no julgamento."

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator *ad hoc*.

Na condição de redator *ad hoc*, designado para formalizar o voto, passo a transcrever o voto proferido pela Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar na sessão de 17/04/2018, às 9:00h.

*"Dos requisitos de admissibilidade*

*O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.*

*Da inexistência de decadência*

*Observa-se que a questão da decadência trazida na impugnação já foi abordada pela decisão de piso, no entanto reitera o recorrente, arguindo ao final também quanto a suposta prescrição ocorrida.*

*Verifica-se dos autos, que o período de apuração abrangido pela ação fiscal, corresponde ao lapso temporal de 01/01/2004 a 30/09/2004, tendo a ciência do auto de infração ocorrido em 08/08/2008, fl.1.025, logo, conclui-se que o auto de infração foi lavrado dentro do prazo quinquenal que dispõe a Fazenda Pública para fazê-lo.*

*Nesse sentido, assim se manifesta a decisão de piso:*

*Inicialmente, a contribuinte alegou que ocorreu a decadência no tocante aos meses de janeiro a julho de 2003, entretanto, trata a presente lide sobre períodos de apuração de janeiro a setembro de 2004. Portanto, a presente questão levantada pela contribuinte, por não ser pertinente à discussão, não será apreciada.(grifei).*

*Tampouco há se falar em prescrição, visto que conforme o artigo 174 do CTN, prescrição é a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, cujo termo inicial da contagem do prazo prescricional é a data da constituição definitiva do crédito tributário, que se dá quando não mais cabível recurso ou após o transcurso do prazo para sua interposição na esfera administrativa.*

*Da impossibilidade de reunião dos processos*

*Quanto ao pleito de reunião dos processos indicados no recurso voluntário, resta impossibilitada essa medida, primeiro por falta de previsão regimental, haja vista que as hipóteses de processos vinculados, previstos no artigo 6º do RICARF, não correspondem à situação dos autos; segundo porque em pesquisa ao sistema e-processo, constata-se que além de referidos processos estarem em fases processuais bastante distintas, tais como: em procedimento de parcelamento, com desistência do recurso voluntário apresentado, em diligência à unidade e para ciência da decisão da CSRF, não são necessários ao deslinde da presente lide, visto que o julgamento dar-se-á pelo colegiado em vista das disposições legais e suporte probatório dos autos.*

**MÉRITO**

*Esclarece o Termo de Verificação Fiscal - TVF, fls.1017/1021, que o sujeito passivo é indústria gráfica fabricante de bobinas de papel para automação bancária e comercial. Adquire as bobinas de papel e as converte em bobinas menores, para utilização em máquinas registradoras, calculadoras, aparelhos de "facsimile" (fax), equipamentos emissores de cupom fiscal, extratos, comprovantes bancários, "tickets" para estacionamento, cupons de pedágio, comprovantes de cartão de crédito e recibos em geral.*

*Destaca que o sujeito passivo produz bobinas personalizadas com ou sem impressão. A personalização, que transforma a bobina em produto de uso exclusivo do encomendante, compreende principalmente a impressão nas bobinas de logotipo e razão social/marca do encomendante, textos explicativos, nome do impresso, etc.*

*Ressalta ainda o TVF:*

**2.1 - Entradas para Industrialização no Estabelecimento**

*O principal insumo utilizado na produção das bobinas consiste em papel classificável em três tipos: autocopiativo, térmico ou termossensível e outros. Além dos papéis os insumos compreendem principalmente tubos rígidos de plástico ou papelão e caixas de papelão para embalagem.(grifei).*

*Com base nos arquivos magnéticos fornecidos pelo sujeito passivo apuramos os valores das entradas para industrialização. As entradas compreendem as compras para industrialização efetuadas junto a fornecedores e entradas decorrentes de transferências para industrialização.(grifei).*

*Os valores apurados foram utilizados na Reconstituição da Escrita Fiscal contribuinte, a fim de apurarmos o montante do IPI devido.*

**2.2 - Vendas de Produção do Estabelecimento** *Com base nas Notas Fiscais de Saída de CFOP 5.101, 5.910, 5.949, 6.101, 6.910 e 6.949, verificamos que os produtos industrializados pelo sujeito passivo, no período fiscalização, deveriam estar classificados conforme abaixo:*

Produto	Classificação Fiscal	Alíquota
Bobinas PDV com 2 e 3 vias e self	4816.20.00	15%
Bobinas para Fax, Térmica e Termoscript	4811.90.90	5%
Bobinas CALC e PDV com 1 via	4802.57.10	5%

*Constatamos que a principal razão pela qual o sujeito passivo apura saldo credor do IPI deriva do tratamento fiscal adotado na venda de produtos, utilizando classificação e alíquota incorretas. As bobinas personalizadas são, em sua maioria, classificadas pelo sujeito passivo com o código 4911.99.00, cuja alíquota do IPI, vigente no período fiscalização, era de 0% (zero por cento). Adicionalmente, o sujeito passivo considera venda de bobinas personalizadas como prestação de serviços e emite notas fiscais com CF0Ps 5.949 e 6.949 (Outras Saídas), e Natureza da Operação: 0.S. - Prestação Serviços e O.S. - Prestação de Serviços Interestaduais, respectivamente.*

#### *2.4 - A atividade gráfica e a tributação do IPI*

*O Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação PN CST nº 127/71 assim dispôs:*

*"1. O processo gráfico de impressão constitui operação de industrialização, salvo se tratar de impressão por encomenda direta do usuário ou consumidor, efetuada na residência do confeccionador ou preparador ou em oficina que forneça, preponderantemente, trabalho profissional (RIPI - Decreto nº 61.514/67, art. 1º, § 4º, inc.V).(grifei).*

*2. Entender-se-á como oficina — para os fins previstos no Regulamento — o estabelecimento que possuir até 5 (cinco) operários (Instrução Normativa nº 3, de 12/09/1969, nº 18).*

*Esse entendimento vem sendo confirmado ao longo do tempo e mais recentemente, por meio do Ato Declaratório Normativo COSIT (ADN) nº 18, de 27/09/00, dispondo sobre o percentual de determinação do lucro presumido aplicável à atividade gráfica, o Coordenador-Geral do Sistema de Tributação esclareceu que:*

*"I - A atividade gráfica pode configurar-se como industrial, comercial ou de prestação de serviços. Consideram-se como prestação de serviços as operações realizadas por encomenda, nos termos do art. 5º, V, c/ c art. 7º, II, do Decreto nº 2.637, de 1988." (RIPI 98, esclarecimento nosso)*

*Após a Resolução Carf, foi elaborado o Laudo do Instituto de Pesquisas Tecnológicas - IPT, fls. 1.477/1.498, cujos técnicos do referido instituto, em 19/09/2014, em visita às dependências da Diskpar Logística e Automação Ltda., descrevem o processo de impressão de bobinas personalizadas de papel termossensível, da seguinte forma:*

*Para impressão de bobinas personalizadas de papel, a Diskpar utiliza como matéria-prima basicamente papel termossensível, também denominado papel térmico, tinta de impressão e tubetes. Para o acondicionamento das bobinas personalizadas de papel termossensível produzidas, a Diskpar utiliza caixas de papelão*

(...)

O processo de impressão das bobinas personalizadas de papel termossensível envolve: a definição da arte a ser impressa; a impressão do lado não revestido do papel térmico; a rebobinagem do papel impresso gerando bobinas de tamanhos definidos; a embalagem das bobinas produzidas e sua expedição.

#### **Arte a ser impressa**

*Os textos e imagens a serem impressos na face não revestida do papel termossensível são definidos pelo cliente que solicitou os serviços de impressão.*

#### **Impressão do papel termossensível**

*Nesta etapa, as bobinas de papel termossensível adquiridas pela Diskpar, denominadas bobinas jumbo, são colocadas em máquinas impressoras, onde o lado do papel oposto ao que tem revestimento termossensível é impresso com textos e imagens definidos, respectivamente, pelos clientes solicitantes do serviço. Das impressoras saem bobinas impressas, que têm a mesma largura das bobinas jumbo. (grifei).*

(...)

*Observa-se que o laudo produzido, em que pese a técnica e os detalhes esclarecidos, não mudou substancialmente a compreensão do processo de impressão das bobinas personalizadas de papel, demonstrado pelo TVF, antes citado.*

*Por sua vez, destaca o recorrente que é empresa do ramo de prestação de serviços gráficos e realiza preponderantemente, atividade de impressão de bobinas de papel produzidas sob encomenda; personalizadas, para uso exclusivo de seus clientes. Ressalta ainda que não industrializa o papel utilizado nas bobinas personalizadas que vende, haja vista que, tão somente o adquire, efetua o corte na largura e no comprimento necessário, insere as características gráficas solicitadas pelos encomendantes e efetua sua rebobinagem para, em seguida, faturá-las ao solicitante nos termos do contrato firmado.*

*Conclui ao final que está clara a absoluta insubsistência do auto de infração, sobretudo porque, a atividade de impressão gráfica, em especial na forma realizada pela recorrente, isto é, com natureza e uso personalíssimos, encontra-se sujeita ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISSQN, de competência municipal, excluindo-se por absoluto, qualquer possibilidade de incidência do IPI, conforme remansosa jurisprudência sumulada e a uníssona doutrina atinente à espécie.*

*Invoca a Súmula 156 do STJ e precedentes administrativos citados.*



*Diante do contexto fático, observa-se que a matéria nuclear consiste em verificar se nesse processo referido há a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.*

*O <sup>1</sup>art. 153 da CF/88 ao dispor que compete à União instituir impostos sobre produtos industrializados, indica que o critério material da hipótese de incidência tributária é a execução de uma operação de industrialização.*

*Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*I,II, III - (...);*

*IV - produtos industrializados;(grifei).*

*Nesse contexto, dispõem os artigos 3º e 4º do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002)*

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

*(...)*

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

*Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):*

*I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);*

*(...)*

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

*(...)*

*Art. 34. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):*

---

<sup>1</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
I,II, III - (...);  
IV - produtos industrializados;

(...)

*II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.*

*Das disposições acima transcritas verifica-se que para que haja incidência do IPI é necessária a existência de um produto resultante de uma operação de industrialização e que haja a saída do referido produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.*

*Nesse sentido, apropriadamente fundamenta a decisão de piso:*

*No caso dos autos, os clientes do autuado, ao encomendarem as bobinas, estão em verdade encomendando uma prestação de serviço, nos termos do 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. 40, I e 34, II do RIFI/2002).*

*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).*

*É 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.(grifei).*

*Tendo em vista já está demonstrado o processo de impressão das bobinas personalizadas, infere-se que para que os clientes possam ser atendidos, a Recorrente adquire insumos (papel, tubos rígidos de plástico ou papelão, caixas de papelão para embalagem e tinta) no mercado interno e os transforma em um novo produto industrializado que, posteriormente, dará saída do estabelecimento industrial do contribuinte, restando assim caracterizada, uma operação de industrialização, visto que a transformação é uma das modalidades da industrialização.*

*Ocorrendo a incidência tributária, nasce portanto a obrigação tributária, cuja natureza é ex lege, conforme preveem o § 1º do art. 113 e o artigo 114 do C.T.N*

*Estando assim a cobrança de tributo permeada pelo princípio da legalidade, e constatado no caso em apreço a ocorrência de uma operação de industrialização e o consequente fato gerador do IPI, infere-se que só seria possível excluir a incidência do IPI se houvesse previsão expressa em lei excluindo, da hipótese de incidência a atividade de artes gráficas, no entanto verifica-se*

*que a lei de regência da matéria não traz essa exclusão em seu texto.*

*Com efeito, inexistindo por expressa determinação legal exclusão da hipótese de incidência, no caso da operação gráfica de impressão, tampouco se caracterizando a espécie dos autos como encomenda direta do usuário ou consumidor, nos termos do <sup>2</sup>art. 5º, V, c/c art. 7º, II, do RIPI/2002 efetuada na residência do confeccionador ou preparador ou em oficina que forneça, preponderantemente, trabalho profissional, hipótese em que estaria descaracterizada a operação como industrialização, dessume-se que há incidência do IPI na operação ora em lide.*

*Ultrapassada essa questão, resta analisar se o ordenamento jurídico abriga a tributação pelo IPI e ISS na operação sub examine, em face da jurisprudência colacionada pelo recorrente.*

*Constata-se que o ISS, defendido pela recorrente como único imposto exigível no caso dos autos, tem como fato gerador a prestação de serviços conforme lista anexa à a Lei Complementar nº 116, (LC), de 2003, não estando referidos serviços sujeitos ao ICMS, ainda que a prestação envolva fornecimento de mercadorias, conforme dicção do artigo <sup>3</sup>1º e § 2º do referido texto legal, inferindo-se portanto que existem serviços que contemplam também o fornecimento de mercadorias, cuidando nesse caso a lei de expressamente excluir o ICMS, no entanto, quanto ao IPI, como vimos, ainda que haja uma operação de industrialização que contemple também uma prestação de serviços, não há essa expressa determinação legal e desse modo, sendo a obrigação tributária, ex lege, como já ressaltado, não é possível por um mero raciocínio lógico inferir-se que também está excluído o IPI.*

*Dispõe a Lei Complementar nº 116, (LC), de 2003, acima referida:*

---

<sup>2</sup> Art. 5º Não se considera industrialização:

(...)

V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;

Art. 7º Para os efeitos do art. 5º:

(...)

II nos casos dos seus incisos IV e V:

a) oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts; b) trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo com sessenta por cento.

<sup>3</sup> Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

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

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

*Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

*(...)*

*§ 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.(grifei).*

*Repise-se que conforme acima disposto, a Lei Complementar (LC) nº 116, de 31 de julho de 2003, apenas determina, em seu art. 1º, § 2º, que os serviços contemplados na lista anexa à referida LC, ressalvadas as exceções expressas na própria lista, não estão sujeitos ao imposto ICMS, ou seja, referida lei apenas afasta a incidência cumulativa de ISS e ICMS, inexistindo assim, na referida lei qualquer determinação quanto à não incidência do IPI.*

*Nesse mister, verifica-se inaplicável ao caso o enunciado da Súmula 156 do STJ, visto que os precedentes que embasaram a interpretação sumulada se referem expressamente quanto ao conflito de competências no âmbito do ISS e ICMS.*

*Importa destacar para a conclusão da presente análise os seguintes dispositivos do CTN:*

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*(...).*

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.(grifei)*

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;(grifei).*

*Ante os comandos acima, considerando o substrato fático dos autos e as normas de regência do IPI, reproduzidas acima na parte que importa à interpretação da lide, tendo o IPI como fato gerador a industrialização e saída, do estabelecimento industrial, a ocorrência do pressuposto fático, de uma operação*

*de industrialização, como é o caso dos autos, sem que exista dispositivo legal excluindo essa hipótese do campo de incidência, implica a incidência do referido imposto.*

*Na esteira do raciocínio exposto, citam-se os precedentes abaixo:*

*Acórdão CSRF nº 9303-002.265, de 09/05/2013:*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

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

*IPI. INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO MENCIONADA NA LISTA ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68 E NA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. CABIMENTO Consoante a melhor dicção do art. 156 da Carta Política, apenas está constitucionalmente impedida a incidência sobre a mesma operação, conceituada como serviço, do ISS e do ICMS. Assim, tanto o decreto-lei nº 406/68, recepcionado como Lei Complementar até a edição da Lei Complementar nº 116/2003, quanto esta última, ao regular 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.*

*Acórdão 3802-003.433, de 20/08/2014:*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

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

*IPI. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA (BOBINAS PERSONALIZADAS).*

*Os serviços de composição gráfica, personalizados, previstos no art. 8º, § 1º, do DL nº406, de 1968, estão sujeitos à incidência do IPI e do ISS.*

*Recurso ao qual se nega provimento.*

*Acórdão 3302-005.285, de 2003/2018:*

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 31/01/2009 a 31/12/2009*

*IPI. SERVIÇO GRÁFICO POR ENCOMENDA E PERSONALIZADO. INCIDÊNCIA. SÚMULAS 143 DO TFR E 156 DO STJ. INAPLICABILIDADE.*

*A prestação de serviço gráfico, personalizado e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, visto que a LC nº 116, de 2003, apenas afasta a incidência cumulativa de ISS e*

*ICMS, inexistindo na referida lei qualquer determinação quanto à não incidência do IPI.*

*Em que pesem as respeitáveis decisões, judiciais e administradas apresentadas pelo recorrente, as quais não vinculam essa instância administrativa, tomo de empréstimo mais uma vez excertos da decisão de piso que pertinentemente asseverou:*

*Só seria jurídico excluir a incidência do IPI se houvesse previsão expressa em lei excluindo do conceito de industrialização a atividade de artes gráficas, a exemplo do que ocorre com os casos elencados no art. 5º, do RIPI/2002 (exclusões ao conceito de industrialização), sendo que a existência de alguns julgados neste sentido não autoriza a aplicação do mesmo entendimento ao caso presente, porque o Tribunal não está impedido de rever este equivocado entendimento.(grifei).*

*Quanto à classificação fiscal adotada pela fiscalização, o recorrente não contestou expressamente, limitando-se a arguir a inconstitucionalidade, no caso de existir classificação fiscal específica para o caso dos autos, com alíquota diferente de zero.*

*Com fulcro no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação da Lei nº 9.532, de 1997, [Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)].*

*Com relação à suposta inconstitucionalidade da classificação fiscal adotada pelo agente fiscal, é vedado ao julgador administrativo a análise dessa matéria, com matiz constitucional, por força do artigo 62 do RICARF, bem como em face da Súmula CARF nº 2, aplicada no tocante a essa matéria como razão de decidir:*

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*

*Ante os fundamentos acima, tendo em vista a natureza da obrigação tributária, ex lege, o C.T.N. submeteu o lançamento a princípios expressos de vinculação e obrigatoriedade administrativa, como assinala a doutrina dominante, de sorte que uma vez ocorrido o fato gerador, que corresponde à concretização da hipótese legal e faz nascer a obrigação tributária, tem a autoridade administrativa o dever de proceder ao lançamento, que é a formalização do crédito como requisito prévio e necessário para a cobrança administrativa, ex vi do parágrafo único do art. 142 do C.T.N., litteris:*

*"Art.142. (...)*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."*

Processo nº 10882.002585/2008-33  
Acórdão n.º **3302-005.417**

**S3-C3T2**  
Fl. 1.713

---

*Ante as razões expostas, constata-se que não há reparos no presente feito.*

*Ante o exposto, VOTO POR CONHECER PARCIALMENTE O RECURSO VOLUNTÁRIO E NA PARTE CONHECIDA, REJEITAS AS PRELIMINARES E NO MÉRITO NEGAR-LHE PROVIMENTO.*

É o voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède