

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10283.002531/95-88
SESSÃO DE : 22 de outubro de 1997
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717
RECURSO Nº : 118.490
RECORRENTE : PAULIMAC DA AMAZÔNIA IND. COM. E EXP. MAT.
XER. LTDA
RECORRIDA : DRJ/MANAUS/AM

IPI - INDUSTRIALIZAÇÃO - ZFM - Comprovado que a operação realizada pela empresa enquadra-se, efetivamente, como **beneficiamento**, tendo a mesma cumprido o processo produtivo estabelecido, devidamente certificado pela SUFRAMA, não há como negar-se à Recorrente o direito à isenção prevista no Decreto-lei nº 288/67.

Recurso provido

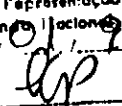
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Anelise Daudt Prieto e Guinês Alvarez Fernandes, que negavam provimento integral, na forma do relatório e voto que passam a **integrar** o presente julgado.

Brasília-DF, em 22 de outubro de 1997


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Coordenação-Geral de Representação Extrajudicial
Fazenda Nacional
Em 24/10/97


LUCIANA CORDEIRO RORIZ PONTES
Procuradora da Fazenda Nacional


NILTON LUIZ BARTOLI
Relator

27 JAN 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LEVI DAVET ALVES e MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES. Ausente o Conselheiro: SÉRGIO SILVEIRA MELO.

RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717
RECORRENTE : PAULIMAC DA AMAZÔNIA IND. COM. E EXP. MAT.
XER. LTDA
RECORRIDA : DRJ/MANAUS/AM
RELATOR : NILTON LUIZ BARTOLI

RELATÓRIO

Versa o presente litígio sobre a exigência formulada pela DRF - Manaus-AM, contra a empresa acima identificada, de Imposto sobre Produtos Industrializados, em decorrência dos seguintes fatos descritos no Auto de Infração (página nº 12 das folhas de continuação) :

1-UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA ISENÇÃO PELO REMETENTE DO PRODUTO (ART.45)

O estabelecimento industrial/equiparado promoveu a saída de produto(s) tributado(s), sem lançamento do imposto, por ter se utilizado incorretamente do instituto da isenção do imposto, prevista no art. 9º do Dec. 288/67 com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.387/91, (art. 45 XXI do RIPI aprovado pelo Decreto 87.981/82), já que deixou de cumprir os requisitos previstos no art. 7º conforme previsto no par. 1º do art. 9º, todos do mesmo diploma legal, isto é, a operação de industrialização praticada pelo estabelecimento industrial do contribuinte no produto TONALIZADOR REPROGRÁFICO, limitou-se ao ENVASAMENTO, consistindo na simples mudança de embalagem acondicionante do produto que foi importado em barricas de 90.90 kg, totalmente pronto ao consumo e em seguida reacondicionado em vasilhames menores de diversas bitolas, operação enquadrada no art. 3º Inc. IV do Regulamento do IPI aprovado pelo Dec. 87.981/82 e, portanto, não amparada para efeito da isenção do IPI prevista no art. 9º do Dec. Lei 288/67, redação dada pelo art. 1º da Lei 8.387/91, em consonância com o par. 1º do art. 9º combinado com a letra a do par. 8º do art. 7º, todos do mesmo diploma legal. Desta forma fica devido o imposto na sua totalidade quando da saída do estabelecimento industrial conforme MAPA DE SAÍDA DE PRODUTOS, anexo, tendo ainda sido constatado crédito zero nas entradas.

A partir de janeiro de 1994 o contribuinte adquiriu e incorporou ao seu Ativo Fixo, máquinas e equipamentos conforme LEVANTAMENTO DAS IMPORTAÇÕES DE MÁQUINAS- ATIVO FIXO 1994, anexo, com o que ficou potencialmente habilitado a usufruir da isenção já que os equipamentos adquiridos tem como finalidade efetuar outras operações na matéria prima de seu produto final TONALIZADOR REPROGRÁFICO.



RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717

A Autuada defendeu-se argumentando, em resumo, o seguinte:

1. que muito embora o Fisco tenha entendido que a empresa cumpriu o seu Projeto Industrial aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa (CAS), nega validade à autorização dada pelo referido órgão;
2. que antecipando-se às exigências contidas na Resolução nº 232/94, praticamente um ano antes obteve autorização de GIs pela Suframa/Decex para a importação de máquinas e equipamentos necessários à modernização e verticalização do processo produtivo aprovado em Projeto;
3. que foi a única empresa a concretizar essa importante decisão, consubstanciada na Moagem, Classificação, Mix, Peneiração e Envase Automático e, para dar início aos primeiros testes com base na nova Tecnologia, adquirida da Raven Inc. USA, a Suframa autorizou a emissão de 93 (noventa e três) GIs de Insumos sob forma de "Chips";
4. que a despeito dos investimentos efetuados em 1993, a fiscalização autuou a empresa exatamente sobre esse exercício, punindo dessa maneira o esforço de aplicação de recursos próprios em Ativo Fixo e, no mais importante, referente ao Processo de Absorção de Tecnologia Estrangeira até então desconhecida em nosso País para a produção de Toner;
5. que deve ser enfatizado que o fiscal autuante não encontrou qualquer irregularidade de caráter fiscal ou tributário, atestando, na verdade, o cumprimento do dever da Empresa para com o Fisco;
6. pede, ainda, a minuciosa e detida leitura para o PARECER TÉCNICO Nº 20/95 G.E.F/SUFRAMA e ATA DE REUNIÃO SUFRAMA/ALFÂNDEGA DE 10/06/94, anexados por cópias..

Ao decidir o feito, a autoridade julgadora de primeiro grau DRJ/MANAUS/AM - julgou procedente a ação fiscal, mantendo a exigência do I.P.I., sob argumento básico de que, "A empresa cumpriu o PPB provisório só que para um processo de industrialização que está excluído do benefício fiscal. O acondicionamento em embalagem não está contemplado na alínea "a" do § 8º do artigo 7º do Decreto-lei nº 288/67. E esta foi a razão, como consta da ata de reunião da Suframa/Alfândega, da discordância quanto ao PPB. A concordância para que se respeitassem as Guias de Importação de acordo com o Parecer Técnico 135/92,



RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717

que fixava um processo produtivo provisório, por não constar o produto tonalizador dos anexos do Decreto 783/93, conta com respaldo do próprio DL 288/67.”

Em Recurso tempestivo a este Colegiado, enfatiza a Autuada seu inconformismo com a Decisão de primeiro grau, pleiteando sua reforma.

Procura demonstrar o errôneo entendimento do Fisco em relação ao fato que originou a autuação, trazendo argumentação da qual destaco e transcrevo os seguintes dizeres:

“ Em hipótese alguma pode-se interpretar que o processo industrial utilizado pela recorrente enquadra-se no conceito de acondicionamento. É absurda e por demais temerária a capitulação dada pelo agente fiscal e mantida pela DRF de Julgamento.

Da autorização da Suframa
Para o processo industrial utilizado pela recorrente

A autuada teve seu projeto de implantação aprovado pela SUFRAMA pela Portaria nº 043/92 do Superintendente, em 07/03/92, com base na Resolução nº 001/92 de 26/02/92, a qual delegou competência ao Superintendente da SUFRAMA para aprovar através de Portarias, Projetos Simplificados, entre outros, com limites de importação de até US\$ 200.000,00. Desta forma a ora recorrente teve aprovada a seguinte linha de produção: Tonalizador Reprográfico em frasco; Tonalizador Reprográfico em Cartucho; Revelador Reprográfico em frasco e bobina de papel para telefax.

A Autuada desde que entrou em operação, em maio/92, efetuou importações de insumos para as linhas de tonalizador (toner), revelador e fotoreceptor de alumínio em conformidade com os processos produtivos estabelecidos pela Portaria nº. 043/92 e Resoluções CAS, aprobatórias dos respectivos projetos.

Faz-se imperioso ressaltar, que qualquer projeto industrial para obter os incentivos administrados pela SUFRAMA, é necessário que seja apreciado e aprovado pelo seu Conselho de Administração, o qual é composto, entre outros, por representantes de vários ministérios públicos, dentre os quais o Ministério da Fazenda, que normatiza todo o sistema de arrecadação da União, entre outras atribuições, sendo a Delegacia, Inspetoria/Alfândega da Receita Federal, órgãos subordinados à sua administração.

Há de se observar ainda, que cada integrante do Conselho acima citado, pode pedir “vista” ou mesmo retirar de pauta qualquer matéria que julgar, mal informada, mal instruída, desqualificar para usufruir os incentivos referidos, entende-se que, ao ser aprovada, foram cumpridos por parte da SUFRAMA, todos os trâmites legais até a publicação do documento aprobatório da referida matéria.

RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717

Do processo industrial

Utilizado pelo recorrente

O processo produtivo da autuada consiste no seguinte:

- importação do toner em barricas de aproximadamente 90,90 kg;
- envasamento do tonalizador nos frascos ou cartuchos através das máquinas dosadoras;
- embalagem;
- estocagem e expedição.

Oportuno se faz, melhor detalhar a operação acima identificada, ou seja:

- a autuada recebe o toner em barricas de 90,90 kg, sendo que da forma como se apresentam não tem qualquer possibilidade de uso pelo consumidor/adquirente;
- a autuada tem sob sua propriedade os moldes os quais são usados para injetar os modelos de cartuchos e frascos segundo os modelos das máquinas copiadoras, pois referidos cartuchos/frascos variam de conformidade com a máquina copiadora, quer quanto ao formato/modelo/tamanho/quantidade de abastecimento de toner/quantidade de gramas, que utilizam para abastecer de toner;
- repisando, cada cartucho ou frasco tem característica própria para atender a determinado modelo de determinada marca, segundo a copiadora a que se destina. Os frascos e cartuchos, portanto, são confeccionados por conta e ordem da autuada segundo os moldes que tem em seu poder, sempre de forma a atender aos diversos tipos de máquinas copiadoras;
- somente após a colocação do toner nos cartuchos e frascos de diversos modelos/tamanhos e formas é que o produto objeto da importação passa a ter condição de uso pelo adquirente;
- o toner é utilizado em máquinas copiadoras, cujos modelos variam em aproximadamente 200 modelos, fabricados por aproximadamente umas 10 empresas, sendo que cada uma delas requer um tipo especial de cartucho ou frasco segundo os diversos tipos de modelo que cada uma industrializa, para que possa ser agregado a máquina e dar condições de uso e funcionamento;
- caso haja alteração do modelo de máquinas copiadoras ou em havendo a implementação de novos modelos, muitas vezes a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717

autuada deve adquirir novos modelos de cartuchos ou frascos, sempre de forma a poder ser acoplado/integrado a máquina copiadora, o que vale dizer, o toner da forma como a ora recorrente comercializa deve atender sempre as necessidades dos fabricantes de máquinas copadoras, sendo evidente que da forma como o produto é importado e chega ao Brasil não há qualquer possibilidade de uso, pois em barricas de 90,90 kg não poderá ser acoplada em nenhum tipo de máquina.

Salta aos olhos que o processo utilizado pela ora recorrente consiste em beneficiamento, pois a operação importa em modificar, aperfeiçoar ou de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização o acabamento ou a aparência do produto, pois repisando, o toner da forma como é importado não tem qualquer finalidade ou possibilidade de uso, fazendo-se imperiosa a sua alteração através do seu envasamento (ação ou efeito de envasar; envasar: meter em vaso, envasilhar; envasilhar: meter em vasilha; meter em pipas, tonéis ou garrafas, in Novo Dicionário da Língua Portuguesa, Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, Editora Nova Fronteira).

Acondicionar significa embalar, acomodar. Da forma como o Agente Fiscal faz entender, a autuada adquire o toner em barricas e o acondiciona em frascos menores. Não se trata de acondicionar em frascos menores, mas sim em envasar em cartuchos ou frascos próprios/específicos de forma a atender os diversos tipos de máquinas copadoras existentes no mercado. Repita-se não se trata de simplesmente acondicionar toner em qualquer frasco menor, tem que ser frascos certo/determinado para que possa integrar uma máquina que só então terá o seu pleno funcionamento."

Na forma regimental, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional manifestou-se, em contra-razões, pleiteando a manutenção da Decisão recorrida.

É o Relatório.



RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717

VOTO

Como se depreende do Relatório ora reproduzido e das peças que integram o presente processo, a fiscalização, assim como a Autoridade Julgadora de primeiro grau, confirmam que a Recorrente cumpriu, fielmente, o projeto industrial aprovado pela SUFRAMA, porém, entenderam que o processo de industrialização utilizado no produto envolvido - Tonalizador Reprográfico - limitou-se ao **ENVASAMENTO** e, como tal, não se encontra amparado pelas disposições do art. 9º, do D.Lei nº 288/67, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.387/91, no que diz respeito à isenção do I.P.I.

Cumpra esclarecer, inicialmente, que o projeto industrial da ora Recorrente foi chamado de "Processo Produtivo Básico Provisório" pela Autoridade singular, haja vista que o seguimento industrial questionado não estava contemplado pelas disposições do Decreto nº 783, de 25/03/93, que estabeleceu o processo produtivo básico para os produtos constantes dos seus Anexos I a XV.

Com efeito, se o período de apuração objeto da exigência tributária em questão corresponde ao de Janeiro/93 a Dezembro/93, e se o Decreto nº 783, de 25/03/93 não criou um processo produtivo básico específico para o produto questionado, como se verifica dos seus Anexos I a XV, torna-se evidente que as atividades da Empresa, com relação ao seu processo de industrialização, pautou-se em processo produtivo ou projeto industrial aprovado anteriormente à edição do mencionado Decreto nº 783.

É oportuno destacar, desde logo, que a isenção tributária estabelecida no Decreto-lei nº 288/67, tanto para I.I. quanto para I.P.I. não contempla, exclusivamente, os produtos listados nos Anexos I a XV, do Decreto nº 783/93. Enganam-se, certamente, aqueles que pensam dessa forma e que chegaram a tal entendimento.

O mencionado Decreto nº 783/93 apenas criou um processo produtivo básico para **alguns produtos** industrializados na Zona Franca de Manaus, abrangendo 15 (quinze) seguimentos que estão discriminados nos seus respectivos Anexos I a XV.

Naturalmente que para fazerem juz à isenção prevista no D. Lei nº 288/67, as empresas que industrializassem **quaisquer daqueles 15 (quinze) produtos**, deveriam se adaptar, no prazo estabelecido, ao respectivo processo produtivo básico que lhe foi atribuído pelo referido Decreto nº 783/93.

No entanto, os demais produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, não constantes daquelas listas indicadas pelo Decreto nº 783/93, evidentemente que não perderam os privilégios da Lei, mas sim continuaram a gozar

RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717

dos mesmos benefícios isencionais do D. Lei nº 288/67, tendo como diretriz o cumprimento do seu processo produtivo específico - projeto industrial - examinado e aprovado previamente pelo Conselho de Administração da SUFRAMA CAS.

Do questionado Decreto nº 783, de 25/03/93, ressaltamos os seguintes dispositivos, que vêm a corroborar o nosso entendimento acima:

“Art. 1º - Fica estabelecido como processo produtivo básico para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, constantes dos Anexos de I a XV, o conjunto de operações, ali discriminadas, bem como o atendimento ao disposto no artigo seguinte.”

“Art. 4º - Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, constantes dos Anexos I a XV, serão identificados, em portaria da SUFRAMA, com suas respectivas classificações na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - NBM/SH, no prazo de sessenta dias a partir da publicação deste Decreto.”

“Art. 5º - Os Ministros de Estado da Integração Regional da Indústria, do Comércio e do Turismo, e da Ciência e Tecnologia, fixarão, por portaria interministerial, os processos produtivos básicos para os produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, não incluídos nos Anexos I a XV deste Decreto.”

(todos os grifos e destaques são deste Relator).

Como se pode observar, não há que se falar, neste caso, em observância de processo produtivo básico para o produto em comento, estabelecido pelo Decreto nº 783/93, afastando-se, desta forma, a aplicação desse diploma legal ao processo aqui em exame.

Dito isto, temos então que nos ater, exclusivamente, à questão do processo de industrialização efetivamente empregado pela Recorrente no produto importado - Tonalizador Reprográfico, - verificando se tal processo atende às exigências da lei que concedeu a isenção, no caso o Decreto-lei nº 288/67.

O processo de industrialização da Recorrente, prévia e devidamente aprovado através da Portaria nº 043/92 da SUFRAMA e que foi fielmente cumprido, como atestam tanto o Fisco quanto a Autoridade Julgadora de primeiro grau, está fixado no Parecer Técnico nº 135/92, da seguinte forma:

“3. PROCESSO PRODUTIVO:

TONALIZADOR REPROGRÁFICO

RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717

- **Recebimento de materiais;**
- **Envasamento do tonalizador nos frascos ou cartuchos através de máq. Dosadoras;**
- **Embalagem;**
- **Estocagem e expedição.**

Diz o Fisco, no que foi acompanhado pela DRJ/Manaus, que a operação de industrialização praticada pelo estabelecimento industrial do contribuinte limitou-se ao **ENVASAMENTO**, que consiste na simples mudança de embalagem acondicionante do produto que foi importado em barricas de 90,90 kg, totalmente pronto ao consumo e em seguida reacondicionado em vasilhames menores de diversas bitolas, operação esta que se enquadra no art. 3º, inciso VI, do Regulamento do IPI e, portanto, não amparada pelas disposições do D.Lei nº 288/67, com a redação dada pelo art. 9º da Lei nº. 8 387/91, em consonância com o parágrafo 1º, do art. 9º, combinado com a letra "a", do parágrafo 8º, do art. 7º, todos do mesmo diploma legal.

Vejamos, então, o que estabelecem os diplomas legais invocados:

Em primeiro lugar, o Decreto-lei nº 288, de 18/02/67, que "**Altera as disposições da Lei nº 3.173, de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus**", com as alterações e a nova redação produzidas pela Lei nº 8.387, de 30/12/91, estabelece:

"Art. 9º - Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do território nacional.

§ 1º - A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no artigo 7º deste Decreto-lei.

"Art. 7º - A redução do Imposto de Importação de que trata este artigo, somente será deferida a produtos industrializados previstos em projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA que:

I - se atenha aos limites anuais de importação de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, constantes da respectiva resolução aprobatória do projeto e suas alterações;

II- objetivo:

- a) o incremento de oferta de emprego na região;
- b) a concessão de benefícios sociais aos trabalhadores;

RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717

c) a incorporação de tecnologias de produtos e de processos de produção compatíveis com o estado da arte e da técnica;

d) níveis crescentes de produtividade e de competitividade;

e) reinvestimento de lucros na região; e

f) investimento na formação e capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico.

Até aqui, não houve nenhuma implicação por parte do Fisco com o pleito de isenção da Recorrente.

Vejamos, então, o que dispõe a letra “a”, do parág. 8º, do art. 7º, do referido D.Lei nº 288/67, que nos parece ser o cerne da questão:

“§ 8º - Para efeitos deste artigo, consideram-se:

a) produtos industrializados os resultantes das operações de transformação, beneficiamento, montagem e recondicionamento, como definidas na legislação de regência do Imposto sobre Produtos Industrializados.”

No Regulamento específico do IPI (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 87.981/91, encontramos o seguinte:

CAPÍTULO II

Dos produtos industrializados

Seção I

Disposição preliminar

Art. 2º- Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.



RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717

Seção II

Da industrialização

Características e modalidades

Art. 3º- 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 (Leis nºs. 4.302/64, artigo 3º, parágrafo único, e 5.172/66, artigo 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 altear a apresentação do produto, pela colocação de 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.

Não resta dúvida de que a etapa do processo produtivo da Empresa, definido pela SUFRAMA, que caracteriza a operação de industrialização é o "Envasamento do tonalizador nos frascos ou cartuchos através de máquinas dosadoras".

RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717

Tal operação foi definida pelo Autuante como “simples mudança de embalagem acondicionante do produto que foi importado em barricas de 90,90 kg, totalmente pronto ao consumo e em seguida reacondicionado em vasilhames menores de diversas bitolas”, estando tal operação, segundo o mesmo Autuante, enquadrada no art. 3º, inciso IV, do Regulamento do IPI e, como tal, não amparada para efeito da isenção prevista no art. 9º do D. Lei nº 288/67.

Vê-se, portanto, que o Fisco enquadrou a operação na hipótese definida pelo RIPI como sendo de **acondicionamento ou reacondicionamento**, que se limitaria a alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, em substituição à original.

Acontece, entretanto, que os recipientes utilizados no processo de **“envasamento”** efetuado pela empresa, constante da etapa de industrialização do processo produtivo questionado, ou sejam: **“cartuchos e frascos”**, não têm, simplesmente, a finalidade de alterar a apresentação do produto, que é importado originalmente em barricas com 90,90 kg.

Não se pode atribuir aos referidos **“cartuchos e frascos”**, a denominação singela de **“embalagens”**, para fins de apresentação do produto.

Como se verifica do Parecer Técnico nº 135/92 da Superintendência Adjunta de Planejamento da SUFRAMA, que respalda a Portaria nº 043/92 da mesma SUFRAMA, aprovando o Projeto Simplificado de Implantação para a produção da mercadoria em questão, dentre outras, o tonalizador reprográfico, comumente conhecido por **“Toner”**, é insumo utilizado em máquinas de reprografia ou fotocopiadoras (Ex: Xerox), através de processo eletrostático,

De acordo com as explicações contidas nas razões de Recurso ora em exame, a empresa possui os moldes que são utilizados para injetar o tonalizador (toner) nos **“cartuchos”** e nos **“frascos”**, que variam de acordo com os modelos de máquinas de reprografia ou fotocopiadoras às quais se destinam, em conformidade com o seu formato, modelo, tamanho e capacidade de abastecimento.

Somente após este processo, que se denomina **“envasamento”**, ou seja, a colocação do toner nos **“cartuchos”** e **“frascos”** de diversos tipos, tamanhos e formas, é que o produto objeto da importação estará em condições de ser utilizado nas respectivas máquinas às quais se destina.

Ainda segundo esclarece a Recorrente, o **Toner**, da forma como é importado e chega ao Brasil, em barricas de 90,90 kg, não existe qualquer possibilidade da sua utilização, pois que não pode ser acoplado às mesmas máquinas de reprografia ou fotocopiadoras.

Este Relator pode atestar ser verídica a informação mencionada pois que no próprio escritório onde habitualmente trabalha existe uma dessas máquinas que

RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717

utiliza “**cartuchos**” de toner para seu abastecimento, os quais funcionam diretamente acoplados ao equipamento. Consultou, ainda, outros colegas que possuem máquinas semelhantes, de outros modelos, obtendo a mesma informação quanto ao abastecimento de tais máquinas.

Em sessão anterior desta Câmara o representante legal da Recorrente, em procedimento de sustentação oral, apresentou a este Colegiado uma coleção diversificada de vários tipos/modelos desses “**cartuchos e frascos**”, de acordo com a sua utilização em diversos modelos de máquinas, também comprovando que os mesmos são empregados diretamente acoplados aos equipamentos.

Temos claro, portanto, que a operação de industrialização realizada pela Recorrente, denominada “**envasamento**”, enquadra-se, efetivamente, nas disposições do item II, do art. 3º RIPI, que aqui repetimos:

“- a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento).”
(nossos os grifos e destaques)

Forçoso se torna reconhecer que, embora não ocorram modificações intrínsecas no produto final - Toner - é inquestionável que a sua introdução em “**cartuchos**” ou “**frascos**”, **INDISPENSÁVEIS** à sua utilização pelas respectivas máquinas fotocopadoras ou de reprografia às quais se destina, ocasiona, extrinsecamente, **modificação, aperfeiçoamento ou, de qualquer forma, alteração no funcionamento, utilização, acabamento ou aparência do produto**, hipóteses que tipificam a situação de **BENEFICIAMENTO**, prevista no inciso II, do art. 3º, do RIPI.

Em assim sendo, temos também claro que o produto, na forma como é comercializado internamente pela Recorrente - **cartuchos e/ou frascos com Tonalizador Reprográfico (Toner)** - sofreu o devido processo de industrialização, conforme estabelecido na alínea “a”, do § 8º, do art. 7º, do Decreto-lei nº 288/67, que diz textualmente:

“§ 8º- Para os efeitos deste artigo, consideram-se:

a) produtos industrializados os resultantes das operações de transformação, beneficiamento, montagem e recondicionamento, como definidas na legislação de regência do Imposto sobre Produtos Industrializados;”

(nossos os grifos e destaques)

RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717

Consequência disso, não resta a menor dúvida de que a situação aqui enfocada está perfeitamente enquadrada nas disposições do parágrafo 1º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 288/67, que também repetimos:

“Art. 9º - Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional.

§ 1º - A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no artigo 7º deste Decreto-Lei.”

(nossos os gritos e destaques).

É de se ressaltar, por oportuno, que matéria idêntica da que aqui se discute foi apreciada também pela Douta Segunda Câmara do Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, quando do julgamento do Recurso nº 98.523 de autoria da empresa DATACOPY DA AMAZÔNIA SUPRIMENTOS REPROGRÁFICOS LTDA, Processo nº 10283-000472/94-44, tendo recebido a Decisão estampada no Acórdão de nº 202-08.418, . em sessão do dia 24 de abril de 1996, cuja Ementa diz o seguinte:

“IPI - INDUSTRIALIZAÇÃO - BENEFICIAMENTO - Se a operação de reacondicionamento passa a proporcionar ao produto função que não exercia na embalagem primitiva, então dita operação passa a se caracterizar como de beneficiamento, abrangida pelos incentivos da ZFM. Recurso provido.”

A referida Decisão contou com a unanimidade dos Votos dos Ilustres Membros daquele Colegiado.

Destaco, por relevantes, os seguintes trechos do brilhante Voto do Eminentíssimo Conselheiro Relator, José Cabral Garofano, “verbis”:

“Mas, para cumprir a sua finalidade, que é a de proporcionar a impressão gráfica, o produto em questão, descrito no projeto aprovado, reiterado nos autos e demonstrado perante o Colegiado, passa por um processo físico para se ajustar à sua utilização, para a qual se destina, até chegar ao produto final saído do estabelecimento e entregue ao consumo. E o produto final é uma “unidade autônoma de toner e revelador, em frasco ou cartucho”, que é a única forma consumível.”

“Embora a composição química do produto não se altere, ainda que fisicamente continue o mesmo, a nova embalagem empresta ao produto a condição necessária para a utilização a que se destina, aquela na qual será

RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717

utilizada pelo destinatário, o que não era possível se não fosse adaptado para tanto, até chegar à embalagem nos frascos ou cartuchos, nos quais é entregue a consumo.

“Típica operação de beneficiamento, visto que a nova embalagem alterou a utilização do produto. Somente pela nova embalagem pôde o produto exercer a função a que se destina, o que não era possível enquanto na embalagem original.”

“E note-se que o beneficiamento não altera a classificação fiscal do produto (V., entre outros, o PN-CST nº 391/71), diferentemente com o que ocorre na operação de transformação.”

A mesma situação se aplica, indiscutivelmente, ao caso aqui em exame, tendo em vista que o produto - **Toner** - embalado em barricas de 90,90 kg não poderia, evidentemente, exercer a função específica para a qual é comercializado internamente. O mesmo aconteceria se o produto fosse reacondicionado em uma nova embalagem qualquer, que não se adaptasse aos tipos/modelos de máquinas existentes no mercado.

Não fosse tudo isso, ainda assim não poderia o Fisco, da forma pretendida e injustificada, caçar da Recorrente o benefício fiscal concedido pela Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, órgão legalmente competente para sua concessão, uma vez que a empresa cumpriu fielmente todas as exigências que o Governo Federal, através da mesma SUFRAMA, estabeleceu para que o projeto fosse devida e previamente aprovado pelo seu Conselho de Administração (CAS).

Sabe-se que a SUFRAMA é o órgão do Governo que administra legalmente tais incentivos, os quais são ou não concedidos por decisão do referido Conselho de Administração (CAS), constituído por representantes dos Ministérios Públicos, inclusive da Fazenda, dentre outros, conforme informado no Parecer Técnico nº 20/95 acostado aos autos.

O Projeto Industrial da Recorrente, chamado de “**Processo Produtivo Básico Provisório**”, foi previamente apreciado e aprovado pelo “CAS”, originando, finalmente, a PORTARIA Nº 043/92 da SUFRAMA, que em seu inciso I estabelece:

“1 - APROVAR o Projeto Simplificado de Implantação, na forma do Parecer Técnico Nº 135/92 SAP/DEPI, em nome da empresa **PAULIMAC DA AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE MATERIAIS XEROGRÁFICOS LTDA.**, para produção dos produtos tonalizador reprográfico, revelador reprográfico e bobina de papel para telefax, na zona Franca de Manaus, concedendo-lhe os benefícios fiscais previstos no Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, regulamentado pelo Decreto nº 61.244, de 28 de agosto de 1967, alterado pelo Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991 e legislação complementar pertinente.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717

(nossos os grifos e os destaques).

Como se verifica, a Recorrente realizou suas operações amparada na norma legal que lhe concedeu o benefício fiscal questionado, sendo totalmente impertinente a pretensão do Fisco em cassar-lhe tais benefícios, correspondentes a um ano completo de operações, as quais contam com a certificação do órgão competente - SUFRAMA - sobre o cumprimento do processo industrial da empresa, assim como do reconhecimento, do próprio Fisco, do cumprimento das demais exigências legais estabelecidas.

Diante de todo o exposto e por tudo o mais que do processo consta, conheço do Recurso por tempestivo para, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 22 de outubro de 1997.


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 12283-002531/95-88
SESSÃO DE : 22 de outubro de 1997
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717
RECURSO Nº : 118.490
RECORRENTE : PAULIMAC DA AMAZÔNIA INDÚSTRIA E
COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE
MATERIAIS XEROGRÁFICOS LTDA
RECORRIDA : DRJ/MANAUS/AM

DECLARAÇÃO DE VOTO

Nossa discordância quanto à decisão tomada no julgamento deste recurso deve-se ao fato de não concordarmos com a afirmativa de que o produto tonalizador reprográfico faz jus ao benefício de isenção quando for internado em outras regiões do País, fora da Zona Franca de Manaus.

Com efeito, o artigo 9.º do Decreto-Lei 288, de 28 de fevereiro de 1967, com a redação dada pela Lei 8.387, de 31 de dezembro de 1991, ao dispor sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados, diz, em seu parágrafo 1.º, que a isenção de que trata, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7.º.

E, de acordo com o parágrafo 8.º, alínea "a", do artigo 7.º, considera-se, para efeito do disposto naquele artigo, como produtos industrializados, aqueles resultantes das operações de transformação, beneficiamento, montagem e acondicionamento, como definidas na legislação de regência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

A análise do processo produtivo em questão, descrito como contendo as fases de recebimento de materiais, envasamento do tonalizador nos frascos ou cartuchos através de máquinas dosadoras, embalagem, estocagem e expedição, não interessa para o deslinde do litígio: como se verá a seguir, a análise a ser feita é em relação ao próprio produto.

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI, aprovado pelo Decreto n.º 87.981, de 23 de dezembro de 1982, assim dispõe, em seu artigo 3.º :

RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717

Art. 3.º - 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 (Leis n.ºs 4.502/64, art. 3.º, § único, art. 46, § único):

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

.....
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);
.....

.....
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. (grifos meus)

Como se percebe, a comparação que deve ser realizada é a do produto final com o produto inicial, para que seja verificado se ocorreu uma operação de acondicionamento, como defende a autuante, ou uma operação de beneficiamento, conforme a posição da autuada.

Na análise da alternativa da operação de beneficiamento deve ser verificado se ocorreu a modificação, o aperfeiçoamento, ou a alteração do funcionamento, da utilização, do acabamento ou da aparência **do produto**. Não é esse o caso: não houve aperfeiçoamento ou alteração do produto. E não deve ser confundido alteração do funcionamento, da utilização, do acabamento ou da aparência **do produto** com **da embalagem**. Mesmo sendo o produto embalado de formas diferentes para atender a unidades copiadoras diversas, ainda assim o que será consumido será ele mesmo (no caso o pó, o tonalizador).

Este é também o entendimento do Ilustre Professor Raymundo Clóvis do Valle Cabral Mascarenhas (em "Tudo sobre IPT", 1.ª edição, Salvador, 1995), quando diz que "A operação de beneficiamento importa em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto, **sem que seja em decorrência da colocação ou substituição de embalagem**". (grifo meu)

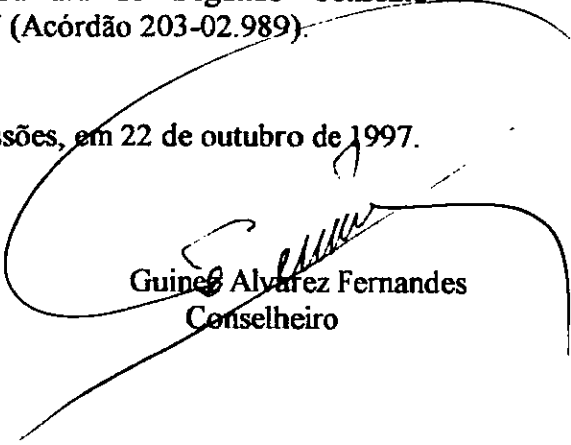
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.490
ACÓRDÃO Nº : 303-28.717

Finalmente, cabe ainda ressaltar que entendimento semelhante, de que trata-se de operação de acondicionamento, não fazendo jus, portanto à isenção em questão, teve esta mesma Câmara, por maioria, em julho de 1996 (Acórdão 303-28.464) e a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade, em abril de 1997 (Acórdão 203-02.989).

Sala das Sessões, em 22 de outubro de 1997.


Anelise Daudt Prieto
Conselheira


Guiné Alvarez Fernandes
Conselheiro