



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.018475/99-17  
Recurso nº : 119.460  
Acórdão nº : 202-16.835

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 16/02/02
C	Rúptica

*[Assinatura]*

2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : MASTER QUÍMICA COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 19/15/2006

*Cleusa Takafuji*  
Cleusa Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

#### PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES.

O indeferimento de perícia devidamente fundamentado pela decisão de primeira instância não rende ensejo à nulidade do processo.

#### ÔNUS DA PROVA.

Cabe à defesa a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

#### IPI. CARACTERIZAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

Caracteriza industrialização na modalidade reacondicionamento, a colocação de embalagens nos produtos que não se enquadrem no conceito de embalagem para transporte.

#### ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL.

Equipara-se a estabelecimento industrial para todos os efeitos legais o importador de produtos de procedência estrangeira que der saída a esses produtos.

#### Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MASTER QUÍMICA COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso.** A Conselheira Maria Cristina Roza da Costa declarou-se impedida de votar.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2006.

*Antonio Carlos Atulim*  
Antonio Carlos Atulim  
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Antonio Zomer, Raimar da Silva Aguiar, Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente), Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 19/5/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10680.018475/99-17  
Recurso nº : 119.460  
Acórdão nº : 202-16.835

*Cleusa Takafuji*  
Secretaria da Segunda Câmara

Recorrente : MASTER QUÍMICA COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração notificado à contribuinte em 25/06/1999 para exigir o crédito tributário de R\$ 1.047.776,23 relativo ao IPI, multa de ofício e juros de mora, em razão da falta de lançamento do imposto.

Segundo a descrição dos fatos e o enquadramento legal de fls. 02/06, o estabelecimento industrial deixou de lançar o imposto não só nas saídas de produtos tributados no mercado interno, reacondicionados em embalagens de apresentação, mas também nas saídas de produtos tributados de sua importação direta.

Por meio da Decisão nº 10, de 09/01/2001, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG julgou procedente em parte o lançamento, reconhecendo à contribuinte o direito de crédito do imposto que fora pago no desembaraço aduaneiro, o que reduziu a exigência do imposto para R\$ 263.872,41.

Irresignada, a contribuinte recorreu a este Conselho alegando em síntese que: 1) ao negar o direito à realização de perícia, a autoridade de primeira instância incorreu em cerceamento de defesa, o que torna nula a constituição do crédito tributário; 2) por se tratar de situação pretérita, não é mais possível a realização da perícia solicitada, o que torna nulo em definitivo o auto de infração; 3) a reembalagem eventualmente efetuada se enquadra na exceção prevista no art. 4º, inciso IV, e no art. 6º, § 2º, ambos do Decreto nº 2.637/98; 4) inúmeros fornecimentos tiveram que se submeter a normas administrativas impostas por editais em concorrências públicas, notadamente advindas da Corsan, Saneago, Copasa, Riocell e Caesb, o que foi ignorado pela primeira instância; 5) a fiscalização incorreu em erro ao generalizar todas as entradas de produtos realizadas pela recorrente como integralmente decorrentes de importação, visto que em virtude das variações da taxa de câmbio, um mesmo produto ora era adquirido no mercado interno, ora no mercado externo. E estes, diferente do que se dá com aqueles, não dão causa à tributação, posto tratar-se de comercialização e não de industrialização; 6) as notas fiscais de retorno de vasilhames são indícios de que as embalagens eram de transporte, o que também foi ignorado pela primeira instância; 7) os produtos eram revendidos nas próprias embalagens nas quais foram adquiridos; 8) requereu o cancelamento do auto de infração por estar sendo exigido o IPI sobre operações comerciais.

O arrolamento de bens constou às fls. 444/445.

Por meio da Resolução nº 202-00.658 o julgamento foi convertido em diligência a fim de que a recorrente: 1) apontasse objetivamente quais valores lançados no item 1 do auto de infração se referem à revenda de produtos adquiridos no mercado interno e saídos do estabelecimento sem qualquer alteração na embalagem; 2) demonstrasse quais dos valores lançados no item 1 do auto de infração se referem à revenda de produtos adquiridos no mercado interno e que teriam sido acondicionados pela reclamante em embalagens que se destinavam apenas ao transporte, ou que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendiam apenas a exigências técnicas ou outras constantes de leis e atos administrativos.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 19/5/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10680.018475/99-17  
Recurso nº : 119.460  
Acórdão nº : 202-16.835

*Cleusa Takafuji*  
Secretaria da Segunda Câmara

Os autos retornaram com os documentos de fls. 466/482 onde consta o relatório da diligência (fls. 468/481) e com os documentos que constituem o anexo 01 ao processo.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 19/5/2008

2º CC-MF  
FI.

Processo nº : 10680.018475/99-17  
Recurso nº : 119.460  
Acórdão nº : 202-16.835

*Cleusa Takafuji*  
Cleusa Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS ATULIM

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Relativamente à questão da nulidade argüida, a decisão de primeira instância muito bem enfrentou os argumentos da recorrente e justificou a ligeireza do auto de infração, razão pela qual invoco o art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99 para adotar como razões de decidir deste voto, na parte relativa à nulidade do auto de infração, as mesmas razões de decidir lançadas na fundamentação da decisão recorrida pela então Delegada de Julgamento em Belo Horizonte - MG, Drª Maria Cristina Roza da Costa, as quais leio em sessão e submeto à votação da Câmara.

Rejeitada a preliminar de nulidade, resta analisar o mérito para verificar se houve ou não a falta de lançamento do IPI.

Quanto ao mérito, controveverte-se exclusivamente sobre matéria de fato, pois tanto a fiscalização quanto a contribuinte concordam que se os produtos tiverem sido reacondicionados em embalagem de transporte não incidirá o IPI sobre tais operações.

Realmente, o reacondicionamento de produtos é operação de industrialização estabelecida no art. 3º, inciso IV, do RIPI/82 e no art. 4º, inciso IV, do RIPI/98, nos seguintes termos:

*"Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar 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):*

*(...)*

*"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);".*

Quanto aos conceitos de embalagem de transporte e de apresentação, assim dispõe o art. 6º do RIPI/98:

*"Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):*

- I - como acondicionamento para transporte, o que se destinare precipuamente a tal fim; e  
II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.*



Processo nº : 10680.018475/99-17  
Recurso nº : 119.460  
Acórdão nº : 202-16.835

*Antônio J. Cleyza Takafuji*  
Secretaria da Segunda Câmara

*§ 1º Para os efeitos do inciso I, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:*

*I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e*

*II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.*

*§ 2º Não se aplica o disposto no inciso II aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e atos administrativos.*

*§ 3º O acondicionamento do produto, ou a sua forma de apresentação, será irrelevante quando a incidência do imposto estiver condicionada ao peso de sua unidade."*

Portanto, segundo a lei, é contribuinte do IPI o estabelecimento que efetue o acondicionamento ou o reacondicionamento de produtos, exceto se esta operação se destinar à colocação de embalagem destinada ao transporte dos produtos.

No que tange à primeira irregularidade apontada pelo Fisco, alegou a recorrente fato impeditivo da pretensão fazendária, consistente em que as operações efetuadas estariam enquadradas na exceção prevista no art. 4º, inciso IV, e no art. 6º, § 2º, ambos do RIPI/98.

Em outras palavras, segundo a recorrente, as trocas de embalagens – nas remotas situações em que existiram – foram feitas com o objetivo de transportar o produto ou para atender a determinações constantes de atos administrativos.

A recorrente, contudo, não se desincumbiu do ônus da prova do fato impeditivo da pretensão fazendária, a teor do que determinam os arts. 16, III, do Decreto nº 70.235/72, combinado com o 333, II, do CPC, pois tanto na impugnação quanto no recurso limitou-se a fazer alegações genéricas sem apresentar documentos comprobatórios dos fatos alegados.

Mesmo assim, em homenagem ao princípio da verdade material, a Câmara converteu o julgamento do recurso em diligência, para dar a oportunidade de a recorrente comprovar os fatos alegados no recurso.

Na fl. 467 do processo consta que a recorrente foi intimada a: 1) apontar quais dos valores lançados no item 01 do auto de infração referem-se à revenda de produtos adquiridos no mercado interno e saídos do estabelecimento industrial sem qualquer mudança na embalagem e; 2) demonstrar quais dos valores lançados no item 01 do auto de infração referem-se à revenda de produtos adquiridos no mercado interno e acondicionados pela empresa em embalagens que se destinavam apenas ao transporte da mercadoria, ou que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendiam apenas a exigências técnicas ou outras constantes de leis e atos administrativos.

Às fls. 01 e 02 do Anexo I constam pedidos de prorrogação de prazo, que foram deferidos pela fiscalização.



Processo nº : 10680.018475/99-17  
Recurso nº : 119.460  
Acórdão nº : 202-16.835

*Cleuzá Takafuji*  
Secretaria da Segunda Câmara

Nas fls. 05/11 do Anexo I a contribuinte relacionou as notas fiscais de saída de produtos embalados em barricas para transporte de longa distância ou a pedido do cliente.

Em relação a este demonstrativo, o relatório de diligência informou à fl. 469, que: 1) algumas notas fiscais que se encontram especificadas no item 7 daquele relatório não constaram do Demonstrativo 2 (fls. 77/117) onde o Fisco relacionou as notas fiscais de saída correspondentes às operações de reacondicionamento, mas sim do Demonstrativo 1 (fls. 67/76) onde foram relacionadas as notas fiscais de saída sem lançamento do IPI em relação aos produtos importados diretamente pela empresa e; 2) a contribuinte relacionou notas fiscais que sequer constaram dos Demonstrativos 1 e 2 (fls. 67/76 e 77/117), ou seja, relacionou notas fiscais em relação a operações não impugnadas pela fiscalização.

Comparando-se o demonstrativo de fls. 05/11, do Anexo I, com os Demonstrativos 1 e 2 que dão suporte ao auto de infração, verifica-se que realmente algumas notas fiscais elencadas no item 7 do relatório de diligência ou não foram objeto do lançamento, ou integraram o Demonstrativo 1, que não se relaciona com o objeto da diligência. Ora, as notas fiscais onde estava evidente que a embalagem era para transporte sequer foram consideradas pelo Fisco no auto de infração, como, por exemplo, as notas fiscais relacionadas nas fls. 42/46, que indicam claramente que o transporte foi feito em containers e bombonas.

Quanto às demais notas do Demonstrativo de fls. 05/11 do Anexo I, a contribuinte apenas citou no cabeçalho da planilha que se tratavam de produtos embalados em barricas, mas não juntou nenhum outro elemento no sentido de comprovar que os produtos saíram embalados em barricas para transporte. O peso indicado numa das colunas da planilha é um dado insuficiente para caracterizar a embalagem como sendo para transporte, pois pode se tratar de saída de várias embalagens de apresentação numa mesma nota fiscal. Aliás, é firme a convicção nesse sentido, diante da falta de homogeneidade dos pesos indicados na planilha.

Às fl. 14 e 19/20 do Anexo I existem pedidos de fornecimento de produtos especificando que devem ser acondicionados em embalagens que não atendem cumulativamente aos requisitos do art. 6º, § 1º, do Regulamento, caracterizando, portanto, embalagens de apresentação.

No tocante à alegação de que existem devoluções de vasilhames, esclareceu a fiscalização que em determinadas operações a empresa reacondicionou os produtos em embalagens de apresentação e, posteriormente, acondicionou estas embalagens de apresentação em fardos, barricas ou containers, conforme demonstra o pedido que consta à fl. 14 do Anexo I.

No que tange à comprovação das operações em que os produtos teriam sido adquiridos no mercado interno e revendidos sem que ocorresse mudança na embalagem, o contribuinte apresentou a planilha de fls. 47/72 do Anexo I.

Esta planilha é constituída por 26 páginas e de sua comparação com o Demonstrativo 2 – reacondicionamento sem lançamento de IPI (fls. 77/117) –, resulta que, segundo a empresa, praticamente todas das operações discriminadas pela fiscalização no Demonstrativo 2 ocorreram sem mudança de embalagem.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 19/5/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10680.018475/99-17  
Recurso nº : 119.460  
Acórdão nº : 202-16.835

*Cleusa Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Ao contrário do que fez a fiscalização no Demonstrativo 2 (fls. 77/117), a contribuinte não conseguiu provar, com a planilha de fls. 47/72 do Anexo I, que não houve mudança de embalagem dos produtos, pois na coluna quantidade sequer indicou a unidade de medida a que se referem as quantidades discriminadas. Ainda que por suposição se admita que aquelas quantidades estejam discriminadas em quilogramas, a contribuinte omitiu a quantidade e a espécie de embalagem utilizada em cada nota fiscal, o que impede o julgador de avaliar se eram embalagens de transporte ou de apresentação.

Além disso, a contribuinte mais uma vez relacionou na planilha de fls. 47/72 do Anexo I notas fiscais que não foram objeto de lançamento no auto de infração ou que foram relacionadas pela fiscalização no Demonstrativo 1 (fls. 67/76). Em outras palavras, a empresa relacionou notas fiscais sem lançamento de IPI relativas a saídas de produtos de sua importação direta, onde é irrelevante a questão da mudança na embalagem, pois nestas operações a empresa é contribuinte do IPI por ficção jurídica, em razão da equiparação prevista no art. 9º, I, do Regulamento.

Com efeito, assim dispõe o art. 9º, I, do RIPI/98:

*"Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:*

*I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);"*

Conforme se pode constatar, para a lei é irrelevante a mudança na embalagem quando ocorre a saída do produto importado do estabelecimento do importador.

Basta que o estabelecimento importador dê saída ao produto importado para que seja considerado contribuinte do imposto, sendo desnecessário qualquer outra atividade do contribuinte para caracterizar esta equiparação.

Foi o que aconteceu em relação às operações a que se refere o item 02 auto de infração, cujas notas fiscais foram relacionadas pela fiscalização no Demonstrativo 1 (fls. 67/76) deste processo.

Quanto às demais alegações trazidas no recurso, são elas destituídas de fundamento, pois no Demonstrativo 1 (fls. 67/76) a fiscalização relacionou as notas fiscais de saída de produtos importados e no Demonstrativo 2 (fls. 77/117) foram relacionadas as notas fiscais de reacondicionamento sem lançamento de IPI, o que demonstra que a fiscalização não generalizou que todas as entradas de produtos da recorrente foram provenientes do mercado externo.

Além disso, nos dois demonstrativos citados no parágrafo anterior a fiscalização relacionou a espécie da embalagem e o peso em quilogramas, o que permite aferir que as embalagens não atendiam aos requisitos legais previstos no art. 6º do Regulamento para serem enquadradas como embalagens de transporte.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 19/15/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10680.018475/99-17  
Recurso nº : 119.460  
Acórdão nº : 202-16.835

*Cleusa Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Considerando que mesmo após a diligência efetuada a recorrente não conseguiu fazer a prova dos fatos alegados como impeditivos da pretensão fazendária, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2006.

*Antônio Carlos Atulim*  
ANTONIO CARLOS ATULIM