



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

Processo nº 10976.720029/2017-94

Recurso nº Voluntário

Resolução nº 3302-000.750 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária

Data 21 de maio de 2018

Assunto Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI

Recorrente JOHNSON CONTROLS PS DO BRASIL LTDA.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, Vinícius Guimarães e Paulo Guilherme Déroulède que rejeitavam a conversão em diligência.

(assinatura digital)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinatura digital)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Deroulede (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimarães (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus Paulo, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior e Raphael Madeira Abad.

Relatório

A Recorrente é empresa que, conforme o seu contrato social, dedica-se à indústria, própria ou por encomenda, comércio, importação, exportação, comissão, consignação, representação, armazenagem e distribuição de produtos, elétricos, eletrônicos, químicos e de consumo, especialmente baterias primárias e secundárias, bem como dispositivos para iluminação, máquinas, equipamentos, ferramentas, matérias primas,

componentes e peças, além da prestação de serviços, manutenção e assistência técnica relacionados aos produtos da sociedade, tudo conforme seu contrato social (fls. 205).

No exercícios de suas atividades, a Recorrente produz baterias na Matriz, em Sorocaba (SP), e as envia para a filial em Betim (MG)

Tais transferências são realizadas da Matriz em Sorocaba para a Filial em Betim com a utilização do CFOP 6.151 - Transferência de Produção do Estabelecimento.

A fiscalização constatou que na Filial de Betim a Recorrente separa as baterias em duas categorias, às quais dispensa tratamento distinto, a saber:

Nas baterias de 100 Ah é realizada uma industrialização que consiste na aplicação de um par de alças e pegas. A natureza industrial de tal atividade não está em discussão no presente processo, sendo incontroverso por reconhecido pela própria Administração Pública:

“Não existem dúvidas de que a aplicação de pegas e alças, tal como descrito pela fiscalizada, caracteriza-se como atividade de industrialização.” (fls. 27)

Já em relação a todas as demais baterias, segundo o Termo de Verificação Fiscal, não ocorre qualquer industrialização, o que levou à fiscalização a afirmar que “... a filial ora fiscalizada não é estabelecimento industrial, mas mero revendedor de produtos recebidos do estabelecimento matriz.” (fls. 31)

A fiscalização, diante do que entende ser uma mera operação de revenda de produtos recebidos da filial, produtos estes que “... não sofreram qualquer processo que pudesse caracterizar industrialização.” (fls. 31), assim entendeu:

“De todo o exposto fica claro que o contribuinte não tem direito a dar saída com suspensão do IPI quando vende produtos já industrializados e recebidos em transferência de outro estabelecimento da empresa” (fls. 34)

Efetivamente, durante a fiscalização, quando indagada acerca das atividades fabris realizadas no estabelecimento, a própria Recorrente destacou tão somente o procedimento de instalação das alças e pegas nas baterias de 100 Ah (fls. 43), omitindo-se em relação às demais.

Tais fatos levaram a Autoridade Fiscal a lavrar Auto de Infração, nos seguintes termos:

“Produto saído do estabelecimento industrial ou equiparado com emissão de nota fiscal.

Infração: Saída de produtos sem lançamento do IPI - Utilização indevida de suspensão.

Falta de lançamento de imposto nas saídas de produtos tributados do estabelecimento equiparado a industrial por ter o mesmo se utilizado incorretamente do instituto da suspensão, conforme descrito no Termo

de Verificação Fiscal anexo, parte integrante do presente Auto de Infração.” (fls. 03)

A Recorrente apresentou Impugnação ao Auto de Infração, que se encontra acostado duas vezes nos processo, às fls. 220 e às fls. 422, sendo que serão levados em consideração os números de fls. referentes ao primeiro.

Quando da Impugnação ao Auto de Infração (fls. 220 e seguintes) a Recorrente afirmou que a fiscalização havia laborado em equívoco ao afirmar que apenas as baterias de 100 Ah sofreriam processo de industrialização na filial de Betim, deixando de observar as atividades industriais às quais eram submetidas as demais baterias.

Segundo a Recorrente todas as baterias é aplicado “... processo de industrialização consistente na realização de testes de controle de qualidade e reembalagem...” (fls. 224, item 20)

A Recorrente sustenta ainda que a filial é extensão da matriz “... ainda que localizada em Betim/MG, consiste em verdadeira extensão da matriz, considerando que, além de manter o estoque para o pronto atendimento à fábrica da FIAT Automóveis S.A., ainda realiza operações de industrialização, especialmente na finalização do produto industrializado, uma vez que realiza testes obrigatórios de qualidade e reacondicionamento (embalagem) dos produtos.” (fls. 242, item 99.)

Argumenta a Recorrente que o teste de controle de qualidade é a última fase da produção da bateria, “... exigência da FIAT Automóveis S.A., considerando que o produto não é considerado final, apto para a venda, se os referidos testes não forem realizados.” (fls. 246 item 115.), exigências também formuladas nos Certificados ISO TS e ISO 14.000 (fls. 247, item 116).

A Recorrente afirma que além de realizar os testes que segundo ela são obrigatórios, ainda procede um reacondicionamento que não é destinado a transporte, mas sim, segundo ela:

“... forma de continuidade da industrialização realizada pela matriz, quando da fabricação das baterias, realizada posteriormente aos testes de controle de qualidade, na filial impugnante.” (fls. 249, item 124)

Por estas razões a Recorrente afirma que é possível interpretar o artigo 5º da Lei n. 9.826/99 de forma a **suspender o IPI na saída de produtos do estabelecimento**, verbis:

“Ou seja, a atual redação do artigo 5º da Lei nº 9.826/99, implementada pela Lei nº 10.865/2004 expressamente autoriza a suspensão do IPI na saída de produtos do estabelecimento, como no caso da Impugnante, na qualidade de estabelecimento industrial pela realização de teste e aplicação de embalagens (reacondicionamento), bem como no caso de estabelecimento equiparado a industrial acima mencionado.”

A Recorrente sustentou ainda que o recolhimento do IPI sobre a operação realizada com a bateria geraria acarretaria **enriquecimento sem causa por parte do fisco**, eis que o tributo já foi recolhido pela montadora na etapa posterior da cadeia de produção.

A Recorrente insurgiu-se também contra a aplicação da **multa de ofício de 75%**, eis que, segundo ela, em última análise houve o recolhimento do tributo por parte da fabricante, quando da venda do veículo com ela equipado, o que acarretaria tão somente a cobrança de multa e juros por suposto atraso de recolhimento. (fls. 269)

A Recorrente questionou a aplicação da **multa isolada**, com fundamento nos artigos 45 e 46 da Lei nº 9.430/96, sob o argumento de que haveria sido revogada pela Lei nº 11.488/2007.

Em relação a esta multa, alega ainda que o próprio CARF possui entendimento acerca da impossibilidade de se exigir a multa isolada concomitante com a multa de ofício (fls. 269)

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ em Ribeirão Preto, ao analisar a Impugnação formulada pela Recorrente, assim decidiu (fls. 809) :

"Inicialmente a DRJ entendeu que o teste de qualidade não se subsume ao conceito de industrialização, levando-se em consideração o RIPI/2010, art. 4º, segundo o qual "Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, tal como: (...) " A DRJ, em sua decisão, contestou a solução de Consulta COSIT nº 213/2017, esclarecendo que diz respeito a créditos sobre insumos no âmbito do PIS e da COFINS, não sendo aplicável para a definição de industrialização no âmbito do IPI, ou seja, a possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre dispêndios com materiais e serviços citados ocorridos nos testes de qualidade, e não se referidos testes são ou não procedimento de industrialização.

A DRJ ressalta que o próprio ato interpretativo menciona que o questionamento cinge-se à definição das atividades que ocorrem após o processo de industrialização, verbis “... o que levanta questionamento no caso de testes/exames sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial (já passaram por toda a linha de produção). Neste caso, um critério que parece suficiente para verificar se a atividade de controle da qualidade / exames / testes integra ou não o processo de produção é a abrangência de sua aplicação.” (fls. 817)

Sinteticamente, também por entender que os testes “... são realizados sobre produtos já elaborados e enquadrados em sua classificação fiscal na TIPI definitiva, não há qualquer modificação no produto, ou aperfeiçoamento sobre o mesmo, pois a finalidade é exatamente saber se o produto funciona como previsto ou não, dado que já manufaturado” (fls. 816), a DRJ concluiu que os referidos testes NÃO SÃO PROCEDIMENTO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

No que diz respeito à **reembalagem das baterias após a realização dos testes de qualidade**, a DRJ entendeu, com fundamento no artigo 4º, inciso IV do RIPI que a reembalagem procedida pela Recorrente não se subsume ao conceito de industrialização.

“ ... a embalagem a ser apostila ao produto, originalmente ou em substituição à original, deve ter características intrínsecas, como forma, acabamento, material constitutivo, possibilidade de uso adicional, rótulos promocionais, que valorizem ou promovam os bens nelas contidos, diferenciando-os em relação a outros semelhantes ou

em relação à forma como originalmente eram apresentados. Do contrário, não possuindo a embalagem adicionada tais atributos e sendo colocada nos produtos por motivos meramente técnicos ou devido a exigências legais, assim como tão somente para facilitar ou possibilitar o manuseio ou transporte das mercadorias, não se configuraria o acondicionamento de apresentação tipificado como industrialização.” (fls. 819)

A partir das fotos trazidas pela Recorrente, a DRJ constatou que as baterias chegam no estabelecimento empilhadas em pallets e cobertas por filme plástico, para dele sair acondicionadas também em pallets e embaladas em filme plástico, verbis:

“Pois bem, analisando as fotos juntadas pela interessada, podemos notar queas baterias já acabadas chegam em seu estabelecimento empilhadas em paletes cobertas por filme plástico, sem acabamento e rotulagem de função promocional, e, após sua inspeção, são novamente empilhadas em paletes, em quantidade superior a 100 unidades, e embaladas em filme plástico, também sem acabamento e rotulagem de função promocional.” (fls. 820)

(...)

“Conforme foto 24 acima, no palete em questão foram empilhadas 104 baterias, totalizando 1.440 kg, enquadrando-se portanto perfeitamente tanto no inciso I quanto no inciso II do §1º do art. 6º do RIPI/2010, de modo a não ser esta atividade de reembalagem considerada industrialização, pois feita em acondicionamentos superior à 20 quilos (e ao usualmente utilizado na venda no varejo, que é feita de maneira unitária no caso de baterias automotivas) e sem acabamento e rotulagem de função promocional, não objetivando valorizar o produto em razão da qualidade do material empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional” (fls. 821)

Finalmente, a DRJ concluiu que nem os testes nem a reembalagem subsumem-se ao conceito de INDUSTRIALIZAÇÃO.

“Assim, conclui-se que tanto a atividade de inspeção de qualidade quanto a de reembalagem das baterias em paletes posteriormente não podem ser consideradas de industrialização, nos exatos termos da legislação específica do IPI citada acima.

Como consequência, não se configura o erro de fato na determinação da natureza de equiparado a industrial (e não industrial) do estabelecimento da interessada feita pela autoridade tributária, matéria suscitada como preliminar mas inerente ao mérito do lançamento.

Da mesma maneira que em relação ao CNAE indicado pela interessada em seus cadastros, também o CFOP utilizado por ela em seus documentos fiscais não tem o condão de alterar a natureza tributária da operação, dado que a obrigação tributária independe da vontade do sujeito passivo, somente se materializando nos casos expressamente previstos na legislação pertinente (arts. 3º, 97 e 114 do CTN).” (fls. 821)

No que diz respeito ao argumento de que a **filial funciona como uma extensão da matriz para o perfeito funcionamento do sistema** “just in time” exigido pela montadora de veículos, a DRJ firmou entendimento de que se trata de uma “equiparada a industrial”, verbis: “Como consequência, fica caracterizada de maneira cristalina a natureza de equiparada a industrial da interessada nas operações objeto da autuação, em que recebe as baterias industrializadas por seu estabelecimento matriz para posterior revenda, nos exatos termos do art. 9º, inciso III, do RIPI/2010. (fls. 821)

Art.9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

(...)

III- as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1a, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I);

Uma vez que classificou a Recorrente como equiparada a industrial, a DRJ entende que esta não possui direito a suspensão do IPI, alicerçada na própria jurisprudência do CARF. (fls. 823)

Quando da impugnação, a Recorrente sustentou que a exigência do tributo na forma do lançamento configuraria **enriquecimento sem causa**, eis que o IPI objeto da autuação já teria sido recolhido quando da operação final do veículo no qual as baterias foram incorporadas. Contudo, a DRJ entendeu que se tratam de operações distintas, realizados por sujeitos passivos diversos, e que como até mesmo a contabilidade da Recorrente foi reconstruída (fls. 36), o procedimento é regular:

No que tange à **aplicação de multa proporcional de 75% sobre os tributos não recolhidos**, a DRJ entendeu que a cobrança era devida em razão da Recorrente ter deixado de recolher o tributo por utilização incorreta de suspensão tributária, verbis:

“ Portanto, constatada na hipótese concreta que a interessada deixou de lançar em suas notas fiscais o imposto devido por ter se utilizado incorretamente de suspensão a cujos requisitos legais não atendia, de rigor a imposição da penalidade, não sendo possível seu afastamento mediante alegações de enriquecimento sem causa com fundamento na não cumulatividade, dado que tais alegações não encontram amparo no citado art. 80, caput da Lei nº 4.502/64.

(...)

E como já esclarecido no tópico anterior, nos termos do art. 46, inciso II, do CTN, o fato gerador do IPI é a saída dos produtos industrializados dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51, também do CTN.

Assim, tratam-se, as saídas ora tributadas dos acumuladores vendidos pela interessada e as saídas dos automóveis da montadora que os utilizou, de fatos geradores absolutamente distintos, mesmo porque os

sujeitos passivos são diversos, não havendo que se falar em vinculação entre eles.” (fls. 826)

Em relação à **multa isolada**, contra a qual a Recorrente insurge-se sob o argumento de que os artigos 45 e 46 da Lei n. 9.430/96 foram revogados pela Lei 11.488/2007, a DRJ entendeu que a referida multa decorre da aplicação do artigo 80, §8º da Lei 4.502/1964, verbis:

“Ainda, imprescindível apontar que o §8º do mesmo art. 80 da Lei nº 4.502/1964 estipula que a multa de que trata o artigo será exigida juntamente com o imposto quando este não houver sido lançado nem recolhido ou isoladamente nos demais casos, como ocorreu no período de apuração 12/2014, conforme fls. 11 dos autos.

Sobre o assunto, cabe destacar ementa do Parecer Normativo CST nº 39, de 1976, publicado no Diário Oficial da União em 23/06/1976:

(...)

Portanto, correta a aplicação da multa de ofício isolada de 75% sobre o montante total de IPI não lançado pela contribuinte com cobertura de crédito.”

A DRJ negou ainda a **realização da diligência requerida** em fase de impugnação em razão de haver entendido que a Recorrente não seguiu os trâmites processualmente exigidos para a realização do ato.

Finalmente, cumpre apontar que, embora a interessada referecie a eventual diligência em busca da verdade material, não especificou os motivos que a justificassem ou os quesitos referentes aos exames desejados, de modo a incidirem as disposições do art. 57, IV e §1º, do Decreto nº 7.574/2011:

Por todos estes motivos, a DRJ julgou improcedente a impugnação e manteve a autuação fiscal em sua integridade. (fls. 827)

Às fls. 830 a Recorrente apresentou petição junto à DRJ esclarecendo que se trata de empresa com estabelecimentos industriais localizados em alguns Municípios, sendo que a Matriz encontra-se em Sorocaba e a Impugnante em Betim, onde também exerce atividade industrial, verbis:

“ 4. Os estabelecimentos localizados em outros Municípios não se destinam somente ao armazenamento de produtos, mas, também, se tratam de filiais nas quais são realizadas partes das atividades industriais, especialmente na finalização do processo industrial. E no caso da Impugnante, a finalização do processo industrial compreende a realização de testes obrigatórios de funcionamento e qualidade das baterias, com a posterior realização de procedimento de embalagem que, para fins legais, também são consideradas modalidades de industrialização.”

A Recorrente trouxe aos Autos recente Solução de Consulta por meio da qual a própria Receita Federal do Brasil teria esposado o entendimento favorável à sua interpretação, verbis:

5. Neste contexto, e em consonância com o quanto comprovado na Impugnação apresentada, que justifica o cancelamento do Auto de Infração, cumpre mencionar que, recentemente, 13/07/2017, foi publicada a Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 4018, de 11 de julho de 2017, em que a Receita Federal do Brasil concluiu, de forma categórica, que se a atividade comercial for realizada pela filial em regime de conexão com a atividade industrial desenvolvida pela matriz – como é o caso sob análise nos presentes autos --, a atividade industrial será considerada a atividade preponderante, configurando a empresa (filial e matriz) como indústria (Doc.01), conforme pode se verificar da ementa abaixo transcrita:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário INDÚSTRIA COM ATIVIDADE COMERCIAL NAS FILIAIS. FPAS. ENQUADRAMENTO.

Para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, entende-se como indústria (FPAS 507) o conjunto de atividades destinadas à transformação de matérias-primas em bens de produção ou de consumo, servindo-se de técnicas, instrumentos e maquinarias adequados a cada fim. Configura indústria a empresa cuja atividade econômica do setor secundário engloba as atividades de produção e transformação por oposição aos setores primário (atividade agrícola) e terciário (prestação de serviços). A pessoa jurídica que exerce atividade industrial declarada como principal em seus atos constitutivos e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ e desenvolve, concomitantemente, atividade comercial em suas filiais, para fazer seu enquadramento no código FPAS, deve, primeiramente, identificar se essa atividade comercial é desenvolvida em regime de conexão funcional com a atividade industrial, nos termos do § 1º do art. 109-C da Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, ou se constitui uma atividade econômica independente desta. Se a atividade comercial for desenvolvida em regime de conexão funcional com a atividade industrial, esta última será considerada atividade preponderante e, consequentemente, o código FPAS da empresa será o 507. Se a atividade comercial não for desenvolvida em regime de conexão funcional com a atividade industrial, não haverá atividade preponderante e, consequentemente, conforme estabelece o inciso IV do art. 109-C da Instrução Normativa RFB nº 971 de 2009, aplica-se a cada uma das atividades o respectivo código FPAS.” (Destaque não consta do original) ”

6. Conforme demonstrado na Solução de Consulta acima transcrita, basta estabelecer se a atividade desenvolvida pela filial está conectada com a atividade da matriz (industrial), para configurar como preponderante a atividade desta última, exatamente como ocorre in casu.

7. Assim, e em consonância com tudo o quanto demonstrado na Impugnação apresentada, no presente caso tem-se que a atividade da Impugnante (filial) consiste em uma extensão da atividade desenvolvida de forma preponderante pela empresa (matriz), de modo que aquela atua em total conexão com esta última, na medida em que, em razão do volume dos produtos fabricados e de fatores logísticos e comerciais, a Impugnante foi criada e está estrategicamente localizada

para atender suas clientes, indústrias automotivas, notadamente como é o caso da montadora FIAT Automóveis S.A., no Município de Betim/MG, diante da elevada e dinâmica demanda para a fabricação de veículos automotores, evitando-se manter a comercialização e operações com a matriz, localizada a 635 km de distância.

8. Diante do acima exposto, constata-se que a Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 4018, de 11 de julho de 2017 expedida pela Receita Federal do Brasil apenas veio corroborar a situação fática existente e demonstrada pela Impugnante, que impõe a necessidade de cancelamento da autuação, pois fundamentada em premissa e interpretação totalmente equivocada, na medida em que a atividade desenvolvida pela Impugnante (filial) em regime de conexão funcional com a atividade industrial (preponderante) desenvolvida pela matriz caracteriza e classifica a Impugnante como indústria, como expressamente reconhecido de forma categórica pela própria autoridade fiscal.” fls. 831 e 832.

A supramencionada Solução de Consulta encontra-se acostada às fls. 833 dos autos.

O Recurso Voluntário (fls. 848 e seguintes) por sua vez suscita os seguintes argumentos:

Inicialmente sustenta o **direito de apresentar um Laudo Técnico** (Item III.1. - fls. 849) relativo à Linha de Produção de Baterias Automotivas elaborado pela UFMG que, segundo a Recorrente, encontra arrimo no Princípio da Verdade Material e no Artigo 30 do Decreto n. 70.235/72, segundo o qual “Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.”

No que diz respeito ao mérito do recurso, a Recorrente afirma (item III.2.a) que **existe motivo suficiente para a suspensão do IPI**, uma vez que segundo o artigo 5º da Lei 9.826/99, os componentes dos veículos sairão com suspensão do IPI do estabelecimento comercial. (fls. 857).

No item (III.2.a) a **Recorrente insurge-se contra a aplicação de multas de ofício e isolada de 75%**, sob o argumento de que, primeiro, o tributo encontrava-se suspenso pelo fato de ser um estabelecimento industrial, segundo, por se tratar de lançamento em duplicidade e terceiro por entender que não foi aquela utilizada para embasar o auto de Infração.

É o Relatório.

Voto

Raphael Madeira Abad - Relator

Antes de adentrar no mérito da questão é necessário apreciar o pedido formulado pela Recorrente, no sentido de trazer aos autos o “Laudo Técnico” produzido por engenheiros especializados que descrevem a linha de produção de baterias, mas somente apresentado quando do Recurso Voluntário para o CARF.

O Decreto 70.235/72 estabelece um procedimento para a apresentação de provas no processo administrativo, onde a regra é que as provas sejam apresentadas na Impugnação, havendo exceções.

Merece destaque que o fato que se presente provar pelo laudo técnico é a “linha de produção das baterias”, sendo que ao presente processo interessa especialmente a parte que se refere ao tratamento conferido às baterias na filial de Betim/MG, para que se possa aferir se o referido estabelecimento é industrial ou apenas um entreposto, repita-se, o cerne da questão ora debatida.

No Termo de Verificação Fiscal a auditoria constatou que no estabelecimento **aparentemente** não havia instalação de máquinas e equipamentos que permitissem a realização de atividade industrial, o que foi tratado como indício de que aquela unidade era apenas um entreposto.

Quando da fiscalização, a própria Recorrente, em papel timbrado firmado por gerente da empresa, indagada acerca de eventual atividade industrial realizada na unidade de Betim (MG), limitou-se a descrever o que ocorre com as baterias de 100 Ah, com as seguintes palavras:

“... as baterias são, então desembaladas, testadas (com aparelho manual de teste de tensão e corrente de nome Midtronics), inspecionadas visualmente e sofrem a aplicação das pegas e alças, mediante a realização de 4 furos na tampa da bateria com máquina de furar através de um gabarito de PFV, e aplicando-se um par de alças e pegas.” (fls. 43 e 44)

A omissão da gerente acerca de qualquer processo industrial aplicado às baterias diferentes de 100 Ah foi outro indício de que elas não sofriam qualquer industrialização.

Em tal documento a Recorrente efetivamente omitiu-se em relação ao tratamento dispensado às baterias diferentes das de 100 Ah, não sendo possível à autoridade fiscal saber se porque as referidas baterias não sofrem industrialização alguma, ou porque a Recorrente pensava tratar a fiscalização tão somente das baterias de 100 Ah.

No “Termo de Diligência Fiscal” consta que o próprio Supervisor do estabelecimento afirmou que apenas as baterias de 100 Ah são submetidas a procedimento de colocação de alças e pegas, o que levou à auditoria entender que as demais baterias não sofrem qualquer industrialização naquele estabelecimento.

“Assim, tais produtos (acumuladores elétricos) chegam ao estabelecimento em “pallets”, passam em seguida por uma fase de teste da corrente elétrica de cada unidade e em seguida são reembolsados em novos “pallets” e enviados para os clientes.

O procedimento acima descrito é comum para todos os modelos de acumuladores apresentados para a auditoria, acrescentando-se que exclusivamente para o modelo de 100 amperes é ainda desenvolvida atividade que consiste na colocação de alças e pegas.” (destaque constante no original - fls. 46/47)

Já em sua Impugnação, a Recorrente afirma que julgava estar respondendo perguntas apenas acerca das baterias de 100 Ah que recebiam pegas e alças, e não em relação às demais, razão pela qual deixou de citar o processo industrial aplicado às outras baterias:

“... a Impugnante respondeu pontualmente todas as perguntas formuladas, esclarecendo quais bens se sujeitaram à colocação de alças e pregas, o que não tem o condão de atribuir em relação aos demais produtos a inexistência de atividade industrial, como deixou de verificar a D. Autoridade, verificação esta necessária para a constituição do crédito tributário e validade do lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN.

14. Assim, como restará demonstrado, inclusive preliminarmente, em que pesa a exclusividade da aplicação de alças e pregas nos acumuladores de 100 Ah e a confirmação, pela Impugnante, da não realização deste procedimento específico para outros produtos, pelo estabelecimento em Betim/MG, não houve, em nenhum momento, a afirmação no sentido de que não é realizado nenhum outro procedimento industrial na filial Impugnante, que justificaria a autuação fiscal.”

(...)

17. Mas, em nenhum momento, a D. Autoridade Fiscal procurou verificar em sua diligência ou mesmo chegou a questionar se em relação aos demais produtos (nos quais não são aplicadas pegas e alças, objeto da presente autuação) haveria por parte da Impugnante qualquer hipótese de industrialização distinta daquela relativa à aplicação de pegas e alças!

(...) 20. Entretanto, esse entendimento se apresenta manifestamente equivocado, data maxima venia, como restará demonstrado. Isto porque, entre os argumentos a seguir apresentados pela Impugnante, está o fato de que, nesta filial fiscalizada ocorre processo de industrialização consistente na realização de testes de controle de qualidade e na reembalagem das baterias, além dos casos dos acumuladores de 100 Ah destinados para a CNH, excluídos do lançamento impugnado, situações que se apresentam como modalidades de industrialização, para fins de saída do estabelecimento com suspensão do IPI, nos termos da legislação tributária vigente.(fls. 223 e 224)

Com a impugnação a Recorrente trouxe fotografias das máquinas instaladas em Betim(MG) por meio das quais alega submeter as baterias diferentes das de 100 Ah a procedimento industrial, descrevendo o procedimento ainda que sem adentrar em minúcias.

Efetivamente, à luz do artigo 16, IV, do Decreto 70.235/72 o momento oportuno para o contribuinte pleitear a produção de prova pericial é quando da apresentação da impugnação, o que não ocorreu, precluindo, ainda que em tese, o direito de realização da perícia.

Contudo, o Parecer Técnico acostado aos autos é o documento que melhor descreve as atividades realizadas no estabelecimento e, em última análise, as referidas atividades perfazem o ponto central do presente processo.

Este é um dos vários casos em que há o conflito entre dois importantes princípios que norteiam o processo Administrativo. De um lado, a busca da verdade material determina que o julgador tenha acesso ao maior número possível de elementos de prova, a fim de que possa se aproximar da maior maneira possível da realidade. Contudo, a busca pela verdade material não pode ameaçar a duração razoável do processo, e por estas razões o direito de se produzir provas esgota-se em um determinado momento, não devendo ser reaberto.

Admito que no caso específico do direito administrativo há a supremacia do "Interesse Público Primário", inclusive sobre o "Interesse Público Secundário", também chamado de interesses patrimonial do Estado. Em outras palavras, o fisco deve exigir tão somente os tributos que lhe sejam devidos na forma da lei, e a administração sequer pode aproveitar-se dos erros do contribuinte para tributar-lhe além do que legalmente devido.

Ainda sobre a verdade formal, entendo que a Administração tem o dever de seguir a lei ainda que o próprio contribuinte cometa erros, como por exemplo, declarando como tributáveis operações não tributáveis, eis que o tributo, enquanto implicação lógica pela prática de ato lícito, não pode transformar-se em uma espécie de punição pelo erro do contribuinte.

Entendo, desta forma, que o Laudo Técnico trazido aos autos juntamente com o Recurso Voluntário deve ser analisado e levado em consideração para o deslinde da questão.

O mérito da questão reside em aferir se a atividade realizada na filial de Betim(MG) da Recorrente subsume-se ou não ao conceito de industrialização.

Contudo, para isso será necessário compreender quais atividades ocorriam na filial de Betim(MG).

Relembrando os fatos em razão de sua relevância para o deslinde do caso, quando submetida a fiscalização, e indagada a responder qual atividade industrial realizava no estabelecimento (4 - Caso o contribuinte exerce alguma atividade fabril no estabelecimento acima identificado, deverá descrever detalhadamente a mesma, bem como o resultado obtido) a Recorrente limitou-se a afirmar que uma categoria de bateria recebia pegas e alças e as demais tão somente eram submetidas a "teste de controle de qualidade" para serem novamente embaladas em palets e enviadas ao destino final. Estas afirmativas já foram transcritas acima razão pela qual não será feito novamente.

Diante de tais respostas, o Termo de Verificação fiscal foi lavrado nos seguintes termos:

" Assim, conforme esclarecido quando da realização da diligência ("Ainda segundo o sr. Reinaldo todos os acumuladores elétricos são recebidos da fábrica da mesma empresa situada na cidade de Sorocaba/SP") e confirmado pela análise documental (notas fiscais de entrada), os produtos fabricados pela matriz (0001-12) são transferidos para a filial, e posteriormente são vendidos sem que a fiscalizada (0002-01) exerça qualquer atividade fabril além da já mencionada aplicação de pegas e alças nos acumuladores de 100 Ah."

(...)

Fica claro a partir do exame das tabelas acima que os códigos e as descrições das mercadorias que foram recebidas em transferência do

estabelecimento matriz (6.151) da empresa são os mesmos dos produtos vendidos pela filial fiscalizada (5.101), demonstrando que não houve qualquer processo que caracterize industrialização nos mesmos, à exceção da já tantas vezes mencionada colocação de pegas e alças nos acumuladores de 100 Ah.

Isso comprova claramente a tese defendida pela auditoria fiscal, qual seja, a de que a filial ora fiscalizada não é estabelecimento industrial, mas mero revendedor de produtos recebidos do estabelecimento matriz da empresa, enquadrando-se na previsão de estabelecimento equiparado a industrial constante do inciso III do art. 9º do Decreto nº 7.212/2010. (Fls. 29 a 31)

Na impugnação a Recorrente afirmou que quando da elaboração de suas respostas à fiscalização, foi levada a crer que o foco seria o tratamento dado às baterias de 100 Ah, e não as demais, razão pela qual foi sucinto na descrição do procedimento que estas são submetidas.

37. O procedimento questionado pela D. Autoridade Fiscal refere-se ao caso das vendas de acumuladores para a CNH, em cujo processo de industrialização são aplicadas as pegas e alças. Entretanto – fato este claramente desconsiderado pela D. Autoridade Fiscal – para as operações com a FIAT, o processo de industrialização compreende na reembalagem dos produtos, após a realização dos testes obrigatório de controle de qualidade. (fls. 228)

Sustenta que a unidade de Betim(MG) “... não se trata de estabelecimento destinado unicamente ao armazenamento de produtos.” e que o maquinário que se lá se encontra demonstra o exercício de atividade industrial. (fls. 228), juntando fotografias que demonstram a existência das máquinas que realizam o procedimento industrial, bem como “Declaração Técnica Operacional Filial Betim / MG” onde consta que lá existe uma “máquina eletro-mecânica-pneumática com comandos computadorizados via software para a realização de testes de qualidade” (fls. 767) e que ela entende ser “continuidade do processo produtivo” (fls. 767).

Acerca do processo ocorrido nas dependências da unidade de Betim(MG) a DRJ entendeu que a INSPEÇÃO DE QUALIDADE e o REACONDICIONAMENTO das de produtos já industrializados não constituem o estabelecimento industrial, nem a operação industrial.

INDUSTRIALIZAÇÃO. INSPEÇÃO DE QUALIDADE. NÃO ENQUADRAMENTO.

Por não se adequar a nenhuma das hipóteses do art. 4º do Decreto nº 7.212/2010 (RIP/2010), a mera realização de inspeção de qualidade em produtos já industrializados recebidos no estabelecimento não o torna industrial.

INDUSTRIALIZAÇÃO. REACONDICIONAMENTO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

Não caracteriza operação de industrialização a troca da embalagem de transporte por outra que não valorize ou promova os bens nela contidos, cuja finalidade seja apenas de possibilitar o transporte do

produto na quantidade a ser adquirida pelo cliente, desde que atendidas as condições previstas para o acondicionamento para transporte.

Contudo, foi apenas no momento da apresentação do Recurso Voluntário a Recorrente passou a descrever com mais detalhes o processo procedimento realizado nas baterias no estabelecimento de Betim (MG), tendo trazido aos autos Laudo Técnico por meio do qual foi descrita a atividade.

Segundo a Recorrente, amparada no referido Laudo, a bateria é um produto “vivo” que pode padecer de auto descarga e formação de zinabre, e por esta razão, antes de ser entregue ao cliente são necessários alguns procedimentos finais, como o teste, a complementação da carga, a limpeza do zinabre dos polos e a sua harmonização, classificado como processo de aprimoramento:

“Esses processos industriais, que complementam o processo produtivo iniciado na unidade da empresa de Sorocaba, objetivam aperfeiçoar a utilização e o funcionamento da bateria, alcançando a tensão nominal especificada, e por questões de logística realizado na fábrica de Betim(MG) ...” (fls. 903.)

Segundo o laudo, este é o procedimento ao qual são submetidas as baterias, que sinteticamente pode ser descrito da seguinte forma:

Os polos de todas as baterias tem os polos polidos por um operador munido de equipamento elétrico de operação manual. A Recorrente alega que este polimento é um “... procedimento industrial que aperfeiçoa o funcionamento das baterias, retirando impurezas oxidastes que podem impedir o funcionamento e a utilização regular das mesmas, ocasionadas pelo clima, armazenagem entre outros.” (fls. 903)

Todas as baterias são submetidas a “... teste de descarga por alta corrente utilizando-se para tal fim o equipamento referenciado como TB-1000 (marca A&C)...” que tem por função avaliar a qualidade das baterias, sendo que as que se encontram fora da especificação retornam para a unidade de Sorocaba.

Após o polimento e harmonização dos polos, a Recorrente afirma que as baterias passam por nova fase “... que é a verificação das medidas de dimensões de diâmetro e altura dos mesmos, sendo possível a sua correção, caso necessário, de forma manual ajustando os pequenos desvios observados na altura dos polos...” (fls. 907)

A Recorrente afirma ainda que algumas baterias são submetidas à colocação de batoques, porém não especifica quais, muito menos o percentual, tornando tal informação inútil.

Ainda segundo o referido laudo, “Finalmente, uma vez finalizado o processo de aprimoramento, as baterias são então reembaladas, etiquetadas e dispostas em lotes, acondicionadas nos rack e/ou pallets dos clientes, em quantidades e modelos consoante programão eletrônica de entrega diária estabelecido pelos clientes ...” (Fls. 908.)

O citado laudo afirma que na unidade de Betim(MG) ocorre o processo de aprimoramento para funcionamento e utilização das baterias, assim descrito:

"(I) PROCESSO DE APRIMORAMENTO PARA FUNCIONAMENTO E UTILIZAÇÃO LIMPEZA PRELIMINAR DOS POLOS TESTE DE DESCARGA POR ALTA CORRENTE CHECAGEM TENSÃO E CORRENTE BATERIAS HARMONIZAÇÃO DOS POLOS DESPACHO" Afirma ainda o Laudo que as atividades realizadas em Betim(MG) constituem processo industrial, nos seguintes termos:

"Em face dos conceitos acima transcritos, que as atividades de limpeza e harmonização dos polos e testes de carga realizadas em todas as baterias na fábrica de Betim/MG são características de uma linha de processo industrial, bem como são parte integrante de uma linha maior que se inicia em Sorocaba/SP e finalizada em Betim/MG, gerando inclusive um aprimoramento para a utilização e funcionamento adequado das baterias vendidas para a empresa cliente (FCA)." (fls. 913)

O Laudo assevera ainda que o controle da produção constitui atividade inerente ao processo industrial, verbis:

"Já vai longe dos nossos dias o conceito, primitivo, de que o controle de qualidade constitui atividade dissociável do processo de manufatura. Na atividade industrial integrada, verticalizada, o controle de qualidade é um processo intrínseco do controle de produção, presente desde o planejamento, projeto, matéria prima, procedimentos de fábrica, estoque, transporte, até a entrega do produto sob responsabilidade do cliente, se entendendo, inclusive, pelo prazo contratual de garantia." (fls. 913)

Sustenta, finalmente, que o teste das baterias na unidade de Betim é a continuação da industrialização ocorrida em Sorocaba(SP), em razão da necessidade de que esta fase da industrialização seja realizada poucos dias antes da entrega das baterias à montadora, verbis:

A inicialização do processo de fabricação de baterias para veículos automotivos se dá na unidade da empresa de Sorocaba/SP (CNPJ/MF nº 01.376.079/0001-01) e é constituída de fases, pertencentes a uma rota de processo fabril, harmonizada e direcionada à produção de baterias, cuja continuidade e finalização do processo industrial se dá na fábrica de Betim/MG;

Igualmente, a unidade da empresa de Betim/MG (CNPJ/MF nº 01.376.079/0002-01) desenvolve atividades industriais, como a checagem de carga, a limpeza e harmonização dos polos realizada em todas as baterias, atividades estas classificadas como modalidades de "beneficiamento" de industrialização, na medida em que aprimoram, cada qual, a utilização e o funcionamento das baterias vendidas pela empresa para a FCA.

Efetivamente, desde o início da fiscalização a Recorrente afirma que todas as baterias sofrem procedimento consistente na realização de testes e reembalagem, contudo apenas no Recurso Voluntário que tais rotinas foram melhor evidenciadas. Na ocasião, a Recorrente enfatiza que o teste não é tão somente uma verificação de voltagem ou amperagem, mas também uma operação de limpeza, teste de descarga e harmonização dos polos.

A fim de melhor subsidiar o julgamento da lide e de se evitar a exigência indevida de tributos, voto no sentido de converter o julgamento em diligência a fim de que por meio dela seja aferido o procedimento ao qual à época dos fatos eram submetidas as baterias (diferentes daquelas de 100 Ah às quais resta pacífico que a elas eram apostas pegas e alças), possibilitando que este colegiado possa ter maior certeza ao se manifestar sobre a natureza da atividade, se industrial ou não.

Merece destaque o fato de que deverá ser evidenciado, inclusive sob o ponto de vista contábil, que a empresa possuía, à época dos fatos, o equipamento que alega utilizar para efetuar as atividades que reputa industriais.

É como voto.

(assinatura digital)

Raphael Madeira Abad