



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.007221/2008-52
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.886 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de fevereiro de 2022
Recorrente CELPACK DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

IPI. PRODUTOS IMPORTADOS. CONCEITO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

O processo de industrialização pressupõe a existência de modificação no funcionamento, acabamento, apresentação ou na finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo. A pintura do nome do produtor em caixas de ovos, e a secagem de caixas de ovos e embalagens de maçãs para retirar a umidade não se subsumem ao conceito de industrialização.

Hipótese em que não há nos autos provas de que a Recorrente realiza, nas embalagens de ovos, qualquer atividade alegada que extrapole a despalatização, pintura das informações do avicultor e nova embalagem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão nº 3302-007.413, de 24 de julho de 2019, fls. 448 a 4541, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

CONCEITO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

A pintura do nome do produtor em caixas de ovos, e a secagem de caixas de ovos e embalagens de maçã para retirar a umidade não se subsume ao conceito de industrialização.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar 'O provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

Devidamente intimado o Contribuinte interpôs Recurso Especial, em face do acórdão recorrido, suscitando a divergência com relação ao conceito de industrialização:

O Recurso Especial do Contribuinte não foi admitido, conforme fls. 571 a 575.

Intimado o Contribuinte apresentou Agravo , que foi acolhido e deu seguimento ao Recurso Especial quanto a matéria “ conceito de industrialização”, conforme despacho de fls.655 a 664.

A Fazenda Nacional foi intimada e apresentou contrarrazões, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Contribuinte.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de Agravo de fls.655 a 664.

(....)

10. Conforme referido acima, a decisão objeto do recurso especial interposto, proferida pela e. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste e. CARF, não reconheceu a atividade industrial da ora agravante, para fins de creditamento do IPI, utilizando como fundamento legal o suposto não enquadramento da atividade desenvolvida ao disposto no art. 4º do Decreto nº 4.544/02.

11. Contudo, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, proferiu decisão em 2015, nos autos do processo nº 11020.007538/2008-99, no qual figurava como parte a ora agravante, **tratando de matéria idêntica, reconhecendo que as atividades realizadas pela empresa são de industrialização**, pois modificam e aperfeiçoam o acabamento e a aparência dos produtos, importando em verdadeiro beneficiamento, conforme trecho do acórdão nº 3301-002.611 (**DOC.02**) abaixo colacionado, in verbis:

A atividade, mesmo que simples, de ajustar a embalagem para permitir o uso da mesma é que, em essência, representa o negócio jurídico entabulado. Não há mera revenda porque o produto, sem as modificações realizadas na fase industrial não se presta para os fins do negócio entabulado. **Trata-se de industrialização, não de mera compra e venda. Para efeito de incidência do ISS ou do IPI, vale apontar, somente pode ser tributado o fato (circunstância necessária) que produziu a riqueza (representação da capacidade econômica). Destarte, aonde incidir ISS não incide IPI. Tenho que a atividade-fim sempre poderá ser tributada pelo IPI, ICMS ou pelo ISS, porém a atividade meio não, uma vez que a relação consequente tem como objeto uma prestação pecuniária, uma obrigação, que somente pode incidir sobre fatos. A atividade-fim é a prestação ao qual se propôs o contribuinte a realizar mediante remuneração financeira (a contraprestação), de modo que a contribuinte receberá dinheiro para realizar aquela determinada atividade-fim contratada e somente ela pode ser tributada, independentemente de quais ou quantas atividades meio existirem. Repito, no caso da atividade em comento o fato econômico tributado é a industrialização, não o serviço. Para nada serviriam as caixas se os ovos nelas não servissem. Nesse sentido voto por dar provimento ao recurso voluntário. Grifou-se.**

12. Em que pese a identidade fática entre os acórdãos cotejados já reconhecida em juízo de admissibilidade, o Despacho, ora agravado, negou seguimento ao recurso especial, alegando a inocorrência de dissídio interpretativo da legislação tributária aplicada.

13. No entanto, equivocada a conclusão exarada nesse ponto, uma vez que tanto o acórdão nº 3302-007.413, quanto o acórdão paradigma indicado (nº 3301-

002.611) discutem o conceito aplicável à atividade de industrialização, analisando as atividades desenvolvidas pela agravante - pintura do nome do produtor em caixas de ovos, secagem das caixas de ovos e embalagens de maçã - à luz do art. 4º do Decreto nº 4.544/02.

14. É justamente a partir da subsunção dos fatos à respectiva norma tributária que exsurge a nítida existência de dissídio interpretativo acerca do conceito de industrialização, consubstanciado no art. 4º do Decreto nº 4.544/02.

(...)

*17. Vê-se, ainda, que a decisão paradigma, diferentemente da decisão objeto do recurso especial, constatou e reconheceu, **pelas mesmas provas acostadas aos autos**, a essencialidade do beneficiamento realizado pela empresa, para que o produto se preste ao fim proposto.*

18. Permitir que a mesma contribuinte tenha dois processos administrativos, que tratam sobre idêntica questão, com deslindes completamente opostos, além de configurar uma quebra ao princípio da proteção da confiança do contribuinte, inclusive, vai de encontro a um dos resultados a que visa este e. CARF – “contribuir para a segurança jurídica na área tributária” -, conforme se extrai da Portaria CARF nº 13.908/2019.

Passa-se à análise do agravo.

E como as transcrições indicam, ela há de se resumir à verificação de se, no paradigma, se discutiam os mesmos fatos, com os mesmos elementos de prova, e em relação ao mesmo sujeito passivo, pois, nesse caso, obrigatório o seguimento do recurso conforme a própria 3ª Turma da CSRF tem admitido.

Diante do exposto conheço do Recurso Especial do Contribuinte.

Do Mérito

Recorda-se que a lide versa sobre o direito ao ressarcimento de crédito de IPI para o Contribuinte – que foi considerado pelo colegiado *a quo* como “equiparado a industrial”, vez que se alegou naquela ocasião que o sujeito passivo importa embalagem para acondicionamento de ovos e as revende no mercado, efetuando, em alguns casos, impressões gráficas nessas embalagens, operações insuficientes para caracterizar industrialização.

O Contribuinte, por sua vez, argumenta que se dedica, basicamente, à industrialização de estojos para ovos, conforme disposto no objeto social constante do contrato social, cláusula 2.00, que não realiza apenas revenda de embalagens no mercado interno; mas realiza dentro de seu estabelecimento a fabricação de embalagens de material plástico, sendo que sua atividade de industrialização consiste no processo de correção de deformações, melhora no acabamento e impressão gráfica nos estojos para ovos, caracterizando a industrialização ! prevista no art. 4º, inciso IV, do RIPI/98, fazendo jus ao benefício, como estabelecimento industrial, e que, pelo fato de ser estabelecimento industrial, deu saída dos produtos de seu estabelecimento, com suspensão do IPI, com base na Lei nº 10.637/02, o que acarretou, em determinados períodos, saldo credor de IPI, em razão destas operações de saída.

O acórdão recorrido, então, ao definir que o estabelecimento do Contribuinte não era equiparado a industrial e nem industrial, não reconheceu o direito ao ressarcimento do IPI, trazendo como fundamento que o art. 4º do Decreto n.º 4.554/2020.

Entendo que assiste razão o Contribuinte, como se verifica ele se dedica basicamente ao beneficiamento de estojos para ovos, importando a embalagem e realizando correções de deformações, melhora no acabamento e impressão gráfica, quando for o caso, nos estojos para ovos, Tais atividades, a meu sentir, caracteriza como verdadeira atividade de beneficiamento do produto.

Ressurjo que o art. 4º do Decreto 4.544/02 – vigente à época traz (Grifos meus):

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

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

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

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

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

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.”

Sabemos, que em todas as atividades de industrialização temos a participação de serviços em maior ou menor grau. E em muitos serviços ocorre um acréscimo ou alteração de utilidade de um produto.

Assim, no caso em exame, tem-se por ocorrido o fato gerador somente quando da entrega do produto industrializado em condições para utilização adequada de armazenamento dos ovos.

A atividade, mesmo que simples, de ajustar a embalagem para permitir o uso da mesma é que, em essência, representa o negócio jurídico entabulado. Não há mera revenda porque o produto, sem as modificações realizadas na fase industrial não se presta para os fins do negócio entabulado. Trata-se de industrialização, não de mera compra e venda.

Tenho que a atividade-fim sempre poderá ser tributada pelo IPI, ICMS ou pelo ISS, porém a atividade-meio não, uma vez que a relação consequente tem como

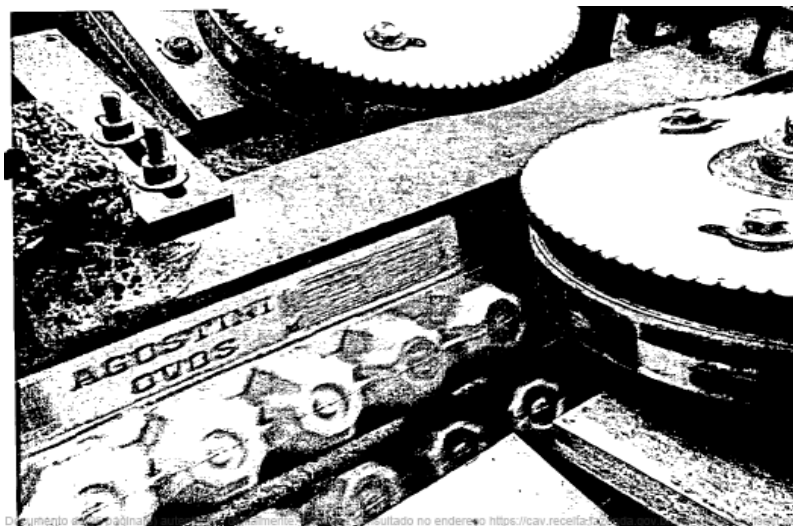
objeto uma prestação pecuniária, uma obrigação, que somente pode incidir sobre fatos . A atividade-fim é a prestação ao qual se propôs o contribuinte a realizar mediante remuneração financeira (a contraprestação), de modo que a contribuinte receberá dinheiro para realizar aquela determinada atividade-fim contratada e somente ela pode ser tributada, independentemente de quais ou quantas atividades-meio existirem. Repito, no caso da atividade em comento o fato econômico tributado é a industrialização, não o serviço. Para nada serviriam as caixas se os ovos nelas não servissem.

Sendo assim, considerando que exerce rigoroso processo de melhoria no acabamento do produto, é de se considerar tal estabelecimento como industrial. Não se pode considerar que apenas importa o produto e as revende, vez que, por meio de fotos das máquinas utilizadas, comprovou que realiza atividade de beneficiamento.

Vê-se que sua atividade modifica a aparência, o formato do produto – aperfeiçoando-o para a venda, vez que corta, repara, apara sobras e reduz imperfeições que deformam o acabamento do produto, bem como prejudicam a sua utilização pelo cliente.

Para melhor transparecer a atividade do sujeito passivo, trago as fotos anexadas aos autos do processo – demonstrando a atividade do sujeito passivo:





Além disso, vê-se que há laudos técnicos e alvarás que evidenciam e comprovam a natureza de industrialização das atividades da empresa, pois (i) suas operações resultam na modificação ou aperfeiçoamento do acabamento ou da aparência do produto, importando em beneficiamento; (ii) sua contabilidade reflete atividades de indústria e a realidade das operações praticadas; (iii) seu estabelecimento é reconhecido como industrial por todos os órgãos públicos.

Em vista de todo o exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

E como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, que suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária, quanto à matéria “**conceito de industrialização**”, conforme passo a explicar.

Conforme relatado, o processo versa sobre o direito ao ressarcimento de crédito de IPI, considerado pelo Colegiado *a quo* como “equiparado a industrial”, vez que se alegou naquela ocasião que é **importador** de embalagem para acondicionamento de ovos e maçãs e as revende no mercado interno, efetuando, em alguns casos, impressões gráficas nessas embalagens, operações insuficientes para caracterizar industrialização.

No **Acórdão recorrido**, a Turma interpretou o art. 4º do RIPI/2002 e concluiu que a pintura do nome do produtor em caixas de ovos e a secagem de caixas de ovos e embalagens de maçãs para retirar a umidade são atividade que não se subsumem no conceito de industrialização. Aduziu que o Contribuinte não logrou comprovar que a impressora que pinta o nome do produtor nas caixas de ovos também as retifica, não havendo qualquer menção a esta funcionalidade na documentação da impressora, Confira-se trecho (fl. 453):

“Também não há nos autos qualquer documentação que demonstre a operação do forno que alega utilizar para secar as embalagens de maçã e de ovos.

Em relação às embalagens de maçãs, a Recorrente afirmou que apenas seca e reembala as mesmas, e também não logrou êxito em demonstrar qualquer processo que se subsuma ao conceito legal de industrialização”.

Por isso, entendo que não há reparos a ser feito no Acórdão recorrido. Explico.

No Acórdão recorrido, a Turma ateu-se à questão probatória, qual seja, a falta de provas de que houve a “retificação da embalagem de ovos ou da operação de forno para secagem das maçãs”. O Colegiado concordou com a Fiscalização no sentido de que a empresa (o estabelecimento fiscalizado) não é industrial, mas apenas equiparado a industrial, por meramente revender as embalagens importadas sem realizar qualquer operação de industrialização.

Isto porque a Turma entendeu não haver prova da atividade alegada e não houve oposição de Embargos indicando eventual prova existente. A decisão fundamentou-se na ausência de **provas** de que a empresa fazia um ajuste nas caixas de ovos, afirmando que só tinha provas de que as secava e imprimia o nome da empresa.

Ou seja, não foi encontrado nos autos, as provas de que a Contribuinte realiza, nas **embalagens de ovos**, qualquer atividade alegada que extrapole a despalatização, pintura das informações do avicultor e nova embalagens.

No caso concreto, verifica-se que a Contribuinte somente logrou êxito em demonstrar a atividade de pintura do nome do avicultor nas embalagens de ovos, o que por si só não se subsume ao conceito legal de industrialização. Assim, não se desincumbiu do ônus de

provar que a impressora que pinta o nome do produtor nas caixas de ovos também as retifica, não havendo qual menção a esta funcionalidade constante na documentação da impressora.

Também não há nos autos qualquer documentação que demonstre a operação do forno que alega utilizar para secar as embalagens de maça e de ovos.

Em relação às **embalagens de maçãs**, vale destacar que elas não são objeto de impressão, e não há sequer indícios de que sofrem qualquer procedimento de retífica, apenas realizada uma alegada secagem em forno e posterior prensagem em conjunto “para melhor acomodação do bloco” com posterior cintagem. Confira-se (fl. 389):

“II.b.5. **Prensagem** - Após a secagem, as bandejas em bloco, na quantidade de 200 unidades, são levadas manualmente para uma máquina para prensagem, visando uma melhor acomodação do bloco”.

Como se vê, em relação às embalagens de maçãs, a Recorrente afirmou que apenas seca e reembala as mesmas, e também não logrou êxito em demonstrar qualquer processo que se subsuma ao conceito legal de industrialização.

E, de fato, veja-se trecho do voto condutor do Acórdão recorrido (fl. 452):

“O Laudo Técnico apresentado pela CIENTEC retrata o fluxo produtivo, que reside no recebimento do material, depósito, ALISAMENTO PARA CORREÇÃO DE SUPERFÍCIES, IMPRESSÃO, exclusão de material com defeito, exclusão de material defeituoso, acomodação das embalagens em blocos de 5kg, SECAGEM EM ESTUFA, embalagens, etiquetagem e estocagem. As fotos coloridas de e-fls. 374 e seguintes ilustram a impressão multicolorida bem como o processo de reparação da superfície das caixas.

Neste momento vale destacar que **não há menção a eventual retífica de embalagem** defeituosa, mas tão somente descarte do material com defeito.

Da mesma forma, foram juntadas fotografias de embalagem defeituosa e de embalagem perfeita, **não havendo qualquer prova no sentido de que há um processo industrial por meio do qual ela é consertada**, mas tão somente uma impressora, o que é reforçado pelo fato de não haver no patrimônio da empresa qualquer equipamento destinado a consertar embalagens defeituosas”. (Grifei)

Informa ainda que, também não há registro contábil de atividade de “industrialização”, nem a existência contábil de fornos à época dos fatos.

Portanto, partindo da premissa de que o processo de industrialização pressupõe a existência de modificação no funcionamento, do acabamento, da apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, mister se faz constatar a eventual ocorrência de um destes fatos (e que não restou demonstrados nesses autos), pois esses fatores são imprescindíveis para que seja realizada a análise do verdadeiro processo que ocorre nas dependências do estabelecimento da Contribuinte, visando comprovar que promove tais ajustes nas caixas (embalagem) de ovos e das maçãs, reprisando, o que não ocorreu.

Conclusivamente, é de se negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo-se hígido o Acórdão recorrido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Fl. 12 do Acórdão n.º 9303-012.886 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 11020.007221/2008-52