



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

Processo nº 11020.007538/2008-99
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-002.611 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2015
Matéria Auto de Infração - IPI
Recorrente CELPACK DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/08/2008

IPI, ISS OU ICMS. - INCIDÊNCIA

Somente o negócio jurídico do qual se obtém a contraprestação contratada é que pode ser tributado. As atividades subsidiárias do negócio não podem ser tributadas porque não têm cunho econômico.

Cada contribuinte deve ser tributado de acordo com suas manifestações objetivas de riqueza que estão representadas na contraprestação da operação entabulada.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Luiz Augusto Couto Chagas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Sidney Eduardo Stahl. Fez sustentação oral, pela recorrente, a advogada Kalinka Bravo, OAB/SP 242811.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl - Redator designado.

Processo nº 11020.007538/2008-99
Acórdão n.º **3301-002.611**

S3-C3T1
Fl. 1.132

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Fábila Regina Freitas, Luiz Augusto do Couto Chagas, Mônica Elisa de Lima, Sidney Eduardo Stahl e Andrada Márcio Canuto Natal.

CÓPIA

Relatório

Por economia processual adoto o relatório da decisão recorrida, abaixo transcrito:

O estabelecimento acima qualificado foi autuado pela Fiscalização do IPI, para exigir imposto que o contribuinte não lançou, referente ao período de 31/01/2005 a 31/08/2008, no valor do IPI de R\$ 3.683.785,86, com a multa de 150%, capitulada no art. 80, inciso II, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação do art. 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, inclusive nos períodos em que houve cobertura de crédito, e juros de mora, perfazendo a soma de R\$ 14.195.080,70, conforme Auto de Infração de fls. 01/05, e anexos.

Segundo Relatório de Auditoria Fiscal, fls. 24/28, o estabelecimento promoveu a saída de produtos de procedência estrangeira (embalagens) sem o destaque do imposto, por ter se utilizado indevidamente do instituto da suspensão, aplicável somente a estabelecimentos industriais, que não é o caso do interessado, conforme disposto no art. 31 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002; art. 29 da Lei 10.637, de 2002, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 235, de 31 de outubro de 2002, e posteriormente pela Instrução Normativa SRF nº 296, de 06 de fevereiro de 2003.

Conforme Termo de Constatação Fiscal, fl. 126, não há quaisquer indícios na área útil do estabelecimento capazes de caracterizar a atividade do contribuinte como sendo de industrialização, na forma do disposto no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, concluindo que:

- a) o estabelecimento dedica-se a revenda de mercadoria (embalagens) adquiridas no mercado externo;
- b) o estabelecimento não realiza operações que possam caracterizar industrialização, conforme disposto no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002;
- c) o estabelecimento se inclui dentre os EQUIPARADOS A INDUSTRIAL.

A multa foi aplicada no percentual de 150%, uma vez caracterizado que o autuado agiu dolosamente na prática de condutas que tiveram por escopo modificar as características do fato gerador da obrigação tributária principal e condições pessoais do contribuinte, evitando o pagamento do imposto que deixou de ser destacado nas notas fiscais de saída, circunstâncias estas que caracterizam a fraude e sonegação.

As hipóteses fáticas que levaram à incidência da multa qualificada estão detalhadamente descritas no relatório fiscal, e podem ser assim resumidas:

(1) alteração do Código Nacional de Atividade Econômica — CNAE 51.92-6/00 — Comércio atacadista especializado em mercadorias não especificadas anteriormente para o CNAE 25.22-4/00 — Fabricação de embalagem de plástico, em 07/01/2003;

(2) alterações nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica — DIPJ anos-calendários 2003 e 2004 para estabelecimento Industrial/Transformação e não mais como estabelecimento equiparado a industrial;

(3) alteração no registro de quase a totalidade das aquisições do estabelecimento como Insumos para Industrialização, aproveitando o crédito na escrita fiscal, e não mais como mercadorias para comercialização, e alteração no registro de quase totalidade das saídas do estabelecimento como Produção do estabelecimento, e não como mercadorias de comercialização;

(4) escrituração, no período de 01/01/2003 a 10/07/2003, no Livro Registro de Saídas **de notas fiscais emitidas com os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) 5.102** (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para destinatários localizados na mesma unidade da Federação do estabelecimento do remetente) **e CFOP 6.0102** (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para destinatários localizados em unidade da Federação diversa daquela do estabelecimento remetente, **nos CFOP 5.101** (venda de produção do estabelecimento) **e CFOP 6.101** (venda de produção do estabelecimento), conforme cópias de notas anexas aos autos nas fls. 172/190;

(5) não emprego de profissional cujo cargo seja de natureza compatível com a atividade de uma fábrica de embalagens de plásticos.

Foi formalizada representação fiscal para fins penais, protocolizada sob nº 11020.007045/2008-59, a qual se encontra na Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul/Secat.

Regularmente cientificado em 27/11/2008, conforme AR de fl. 471, o autuado apresentou impugnação tempestiva, fls. 472/511, alegando, em resumo, o seguinte:

a) 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, portanto, ao benefício, como estabelecimento industrial;

b) 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.

c) que não ocorreu hipóteses de dolo, fraude ou sonegação para aplicação da multa qualificada, sendo que o percentual de 150% deve ser afastado pelo princípio constitucional do não-confisco.

Por fim, requer a suspensão da exigibilidade do crédito, o reconhecimento de seu estabelecimento como executor de atividade industrial, a desconstituição do crédito tributário por afronta ao princípio da legalidade, pelo fato de a empresa exercer atividade industrial e pela aplicação da multa em percentual confiscatório.

Analizando referida impugnação a 3ª Turma da DRJ/Porto Alegre-RS proferiu o Acórdão nº 10-21244, de 02/10/2009, com a seguinte ementa:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/03/2015 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL, Assinado digitalmente em 09/

03/2015 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL, Assinado digitalmente em 09/03/2015 por SIDNEY EDUARDO STAH

L, Assinado digitalmente em 25/03/2015 por RODRIGO DA COSTA POSSAS

Impresso em 13/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/08/2008

Ementa:

*SAÍDA COM SUSPENSÃO DO IPI. ESTABELECIMENTO
EQUIPARADO A INDUSTRIAL. INAPLICABILIDADE.*

A saída com suspensão do IPI de material de embalagem, destinados a estabelecimentos que se dediquem, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, inclusive aqueles produtos com notação NT (não tributados), só é aplicável às saídas promovidas por estabelecimento industrial, não incluindo estabelecimento equiparado a industrial, portanto, exigível o IPI não lançado.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Configurada a conduta dolosa no sentido de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário, é cabível a aplicação da multa de 150% por infração qualificada, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, por não se revestir das características de tributo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não concordando com referida decisão o contribuinte apresentou recurso voluntário, apresentando em síntese as seguintes razões de defesa:

- que o recorrente adquire insumos nos mercados interno e externo e realiza, dentro do seu estabelecimento, a fabricação de embalagens de material plástico, consistindo em um processo industrial de correção de deformações, melhoria no acabamento e impressão gráfica nos referidos estojos porta ovos (beneficiamento). Desta forma sua atividade encaixa-se perfeitamente no art. 4º, inc. II do Decreto nº 4.544/2002 – RIPI, o que caracteriza industrialização estando correto o seu enquadramento como “estabelecimento industrial” e não como “estabelecimento equiparado a industrial”, como acusam a fiscalização e a decisão recorrida. Sendo “estabelecimento industrial” correto o seu procedimento de dar saída aos seus produtos com a suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002;

- cita uma série de ementas em Soluções de Consulta emitidas pela própria Receita Federal para consolidar o seu argumento de que o próprio ente tributante entenderia que toda atividade que resultar na modificação do acabamento ou da aparência do produto consistiria em industrialização, nos exatos termos do inc. II do art. 4º do RIPI. Que a

divulgação destas regras e a não aceitação de algumas atividades no conceito geraria insegurança jurídica nos contribuintes administrados;

- que a decisão recorrida equivocou-se ao resumir a atividade da recorrente à mera rotulagem de produtos para venda, sendo a sua atividade, conforme bem demonstrado, de beneficiamento, típica industrialização tendo em vista que resulta na modificação do acabamento ou da aparência do produto;

- que em relação à acusação de que no estabelecimento do contribuinte inexistem indícios de um parque fabril capaz de realizar as operações de industrialização, cita o Parágrafo Único do art. 4º do RIPI/2002 no sentido de que seriam “irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados”. Enfatiza que “adquirir embalagens para ovos, para posteriores processos de correção de deformações e impressão gráfica, requer a existência de grande espaço físico para armazenagem prévia dos insumos e espaço físico reduzido para a instalação de máquinas que realizam a industrialização”. Afirma que faltou ao fisco a “análise concreta de todos os elementos hábeis à definição do enquadramento fiscal da recorrente”;

- que, após descrever o seu processo produtivo no item 48 do recurso voluntário, o qual entende como industrialização na modalidade beneficiamento, o contribuinte afirma que consultou a legislação do IPI, o posicionamento oficial normativo (Cosit, Disit e outros órgãos fazendários), o plantão fiscal da Receita Federal, o entendimento da Junta Comercial do RS, no qual todos, sem exceção, enquadraram a sua atividade como industrialização. A partir deste entendimento teria providenciado as alterações no CNPJ, passando a utilizar o CNAE referente a “FABRICAÇÃO DE EMBALAGENS DE MATERIAL PLÁSTICO” e todas as demais exigências pertinentes a estabelecimento industrial, inclusive o recolhimento de contribuições sindicais ao Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Químicas, Farmacêuticas e de Material Plástico de Caxias do Sul, bem como para o Sindicato das Indústrias de Material Plástico do Nordeste Gaúcho (representação patronal). Desta forma, não poderia ser acusada de sonegadora ou de atividade dolosa em detrimento à Fazenda Nacional. Afirma que faltou a administração tributária o cumprimento dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade insculpidos no art. 2º da Lei nº 9.784/99. Faz juntada de reportagem local, Revista Anuário 2009 – Empreendimentos Vencedores: ano VIII-nº 8, destacando ser a 22ª empresa em recolhimento de ICMS. Junta também balancete do ano-calendário 2008, destacando recolhimentos de PIS, Cofins, IPI e ICMS com vistas a demonstrar “lisura e honestidade de sua conduta perante a Administração Pública”;

- cita doutrina e jurisprudência administrativa para conclamar a aplicação da verdade material uma vez que tanto a fiscalização e a decisão recorrida “debruçaram em conclusões simplistas a fim de desenquadrar a empresa como estabelecimento industrial, sem analisar elementos concretos e, pior, contrários à legislação aplicável”;

- afirma que houve ofensa ao princípio da legalidade tributária, à medida que a IN SRF nº 296/2003 criou empecilho não previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, ao determinar que a suspensão do IPI não seria aplicável aos estabelecimentos equiparados a industrial;

- alega que esta restrição imposta pela IN SRF nº 296/2003 prejudica sobremaneira o contribuinte que acaba ficando em situação de desvantagem frente aos seus concorrentes, produtores nacionais, que não são obrigados a recolher o IPI nesta mesma

operação. Conclui que esta situação viola o art. 7º do Tratado de Assunção, art. 46 do Tratado de Montevideu e arts. III.2 ou III.4 do Gatt 1994, que determinam seja dado o mesmo tratamento do similar nacional ao produto importado, nas operações internas;

- quanto à aplicação da multa qualificada entende que ela é inaplicável, pois a recorrente teria “agido com completa boa-fé buscando o seu correto enquadramento, não pode tal adequação ser taxada de ‘fraude’”. Cita jurisprudência administrativa no sentido que cabe ao fisco comprovar de maneira inequívoca o evidente intuito de fraude por parte do contribuinte, o que não teria sido confirmado nos presentes autos.

- por fim que a multa qualificada de 150% deve ser afastada em face do total desrespeito aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

O recurso voluntário foi entregue em 23/11/2009. Posteriormente, em 2012, o dia e mês não estão bem legíveis, o contribuinte complementou as suas razões de defesa apresentando os seguintes documentos:

1) dois laudos técnicos elaborados por Cientec – Fundação Pública de Ciência e Tecnologia (fls. 25/59 da numeração digital): Detalham o processo pelo qual se colocam as caixas de ovos e maçãs prontas para serem comercializadas;

2) Laudo técnico emitido por Planidata Auditoria e Consultoria Contábil (fls. 62/63 da numeração digital): empresa de auditoria contábil que conclui que a recorrente “apresenta todos os elementos que caracterizam a estrutura de uma sociedade empresária que desempenha atividade industrial”;

3) Alvarás de funcionamento emitidos pelos órgãos públicos, abaixo listados, os quais reconheceriam suas atividades como sendo de indústria (fls. 65/67 da Numeração digital):

- Brigada Militar, Seção de Prevenção de Incêndio de Farroupilha;
- Secretaria de Finanças da Prefeitura Municipal de Farroupilha; e
- Secretaria Municipal de Saúde da Prefeitura Municipal de Farroupilha.

Posteriormente, em 6/11/2013, o contribuinte entregou um parecer jurídico elaborado em 5/11/2013 corroborando a tese do contribuinte quanto às suas atividades de industrialização. Apresenta também cópias de documentos que comprovam a importação, entrada e posse de uma máquina de impressão adquirida em outubro/2004.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal,

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

A grande controvérsia do presente processo é se o recorrente à época dos fatos caracterizava-se como estabelecimento industrial ou como estabelecimento equiparado a industrial. De acordo com a fiscalização o estabelecimento da recorrente não é industrial uma vez que não realiza nenhuma das operações previstas no art. 4º do Decreto nº 4.544/2002 – RIPI/2002. Por sua vez a recorrente defende que é uma empresa industrial e, nesta condição, promove a saída de produtos de procedência estrangeira (embalagem para ovo) sem o destaque do IPI, sob o regime de suspensão tributária previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/02. Argumenta a Recorrente que seu objeto social abrange a industrialização de produtos plásticos e celulose em geral. Nesta condição importa os estojos para ovos e realiza a correção de deformações físicas, melhora o acabamento e realiza a impressão gráfica para fornecimento aos seus clientes.

Vejamos o que dispõe o benefício fiscal instituído pelo art. 29 da Lei nº 10.637/02:

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)(destaquei)

(...)

De plano, pela leitura do dispositivo legal, afasta-se um dos argumentos do contribuinte de que a IN SRF nº 296/2003 teria criado empecilho não previsto na lei. Não é o caso, a própria lei estabeleceu que o benefício da suspensão do IPI é adstrito às saídas do estabelecimento industrial. A IN só fez deixar claro que não se aplica a estabelecimentos equiparados a industrial, justamente, penso eu, para evitar qualquer equívocos na interpretação do dispositivo legal. Ademais, há que se relembrar o disposto no art. 111 do CTN pelo qual interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário.

Percebe-se pelas fotos apresentadas no processo, que desde a época da fiscalização o contribuinte realiza impressões gráficas nas embalagens de plástico. Estas

impressões são realizadas em atendimento a encomendas efetuadas pelos adquirentes de seus produtos, sejam produtores de ovos, pizzarias, etc. Portanto entendo ser incontroverso que o contribuinte realizava em parte de suas embalagens impressões gráficas a pedido dos clientes que adquirem os seus produtos.

Em síntese, o contribuinte importa embalagens com objetivo de revendê-las, sendo que para alguma delas, atendendo interesse de clientes, faz a aposição da marca industrial ou comercial que é realizada por meio de impressão gráfica. O contribuinte pretende que esta mera aposição da marca nos produtos a transforme em estabelecimento industrial.

Este entendimento não pode prosperar. A aposição de marca industrial por sistema de impressão gráfica em nada altera o funcionamento do produto. Não é aplicável ao caso o disposto no art. 4º, inc. II do Decreto nº 4544/2002, *in verbis*:

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.

No meu entender a atividade exercida pelo contribuinte é a de revenda de produtos importados, no caso embalagens diversas. Para atender o interesse de alguns clientes executa a marcação dos produtos, situação que não altera em nada o funcionamento a utilidade ou o acabamento das embalagens. Esta atividade além de ser extremamente simples é supérflua em relação a atividade principal que é a revenda pura e simples de embalagens. Este tem sido o

entendimento histórico por parte da Receita Federal do Brasil. Desde o Parecer Normativo CST nº 520/71 até soluções de consultas mais recentes.

Parecer Normativo CST n° 520/71:

(...)

3. *A mera aposição de rótulos e/ou a realização de pequenas e irrelevantes alterações na embalagem original de produtos adquiridos de terceiros*, tais como — no caso de produtos que venham acondicionados em latas — a simples pintura das mesmas, *não constitui industrialização*, respeitadas, porém, as indicações identificadoras do fabricante. Advirta-se, aliás, que é vedado ao adquirente, contribuinte ou não, rotular tais produtos como se fossem de sua fabricação, conforme se infere do disposto no art. 63, inc. **III**, do RIPI, além das implicações concernentes à propriedade industrial.

Por sua vez, mais esclarecedor ainda o Parecer Normativo CST nº 163/73, pelo qual firma o entendimento de que o simples fato de uma empresa rotular produtos industrializados para sua revenda não a transforma em estabelecimento industrial.

Parecer Normativo CST nº 163/73:

IPI. OBRIGACÕES ACESSÓRIAS. ROTULAGEM.

É facultado aos comerciantes não contribuintes do IPI rotular os produtos industrializados adquiridos para a venda ou revenda, desde que tal ato não resulte qualquer prejuízo à perfeita identificação da verdadeira procedência dos referidos produtos.

$$(\dots)$$

De início, é oportuno recordar que através do Parecer Normativo CST nº 520/71, foi firmado o entendimento segundo o qual a mera aposição de rótulos e/ou a realização de irrelevantes alterações na embalagem original de produtos adquiridos de terceiros não constituem industrialização. Está evidenciado que nessas operações não estão presentes os elementos identificadores da industrialização, nos termos da conceituação erigida pelo art. 1º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 70.162, de 18 de fevereiro de 1972.

$$(\dots)$$

Por sua vez a Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DISIT nº 16/2003, ao analisar questão muito semelhante à do presente processo efetua orientação bem diversa à pretendida pelo contribuinte. Verdade que ela não vincula diretamente o recorrente, mas foi editada à época em que o contribuinte alterou o seu procedimento, pois o mesmo alega em sua defesa que seguiu orientações emanadas da própria Receita Federal à época. Observe pelo seu conteúdo, abaixo transcrito, que ela se encaixa perfeitamente à situação vivenciada à época pelo contribuinte:

Ementa: GRAVAÇÃO DE MARCA. INDUSTRIALIZAÇÃO. BENEFICIAMENTO.

A simples gravação de marca e especificações de uso, por meio de reação eletrolítica, em ferramentas de metal não constitui operação de industrialização. O estabelecimento que importe essas ferramentas, entretanto, é equiparado a industrial em razão do fato de revender os produtos por ele importados. Ocorre o fato gerador do IPI no desembaraço aduaneiro do produto importado e na saída do produto do estabelecimento equiparado a industrial.

Dispositivos Legais: Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/2002), arts. 4º, 9º, I, e 34.

A Cosit/RFB editou em janeiro de 2014 a Solução de Consulta Cosit nº 17/2014, por meio da qual mantém o mesmo entendimento em relação a meras intervenções em produtos importados para posterior revenda. Veja como ficou ementada:

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

EMENTA: INDUSTRIALIZAÇÃO. CORTE DE PRODUTO. REDUÇÃO DE TAMANHO.

O estabelecimento que importar tubo de aço para submetê-lo, no próprio estabelecimento importador, à operação de corte de produto para reduzi-lo de tamanho, sem modificar a espessura e mantida a forma original, com o objetivo de fornecer a metragem solicitada pelo adquirente, quando da sua comercialização, não constitui operação de industrialização (beneficiamento), uma vez que não aperfeiçoa ou altera a utilização ou funcionamento do produto. O executante da operação não se caracteriza como industrial e o produto resultante da operação não é considerado, para os efeitos da legislação do IPI, industrializado no País. Todavia, o estabelecimento ao dar saída a esse produto de procedência estrangeira que importou é considerado, obrigatoriamente, estabelecimento equiparado a industrial, contribuinte do IPI, incidindo o IPI na saída do produto. DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto n.º 7.212, de 2010 (Ripi/2010), art. 3º, art. 4º, inciso II, art. 9º, inciso I, art. 35 e art. 39; PN CST nº 154, de 1971; PN CST nº 369, de 1971; e PN CST nº 398, de 1971.

O contribuinte cita em seu recurso voluntário uma Solução de Consulta Disit nº 16 de 09/02/1998, a qual realmente induz a um entendimento contrário ao até aqui estabelecido. Porém temos que lembrar que no processo de consulta estão consubstanciados os elementos caracterizadores do fato de forma minuciosa que podem não estar em perfeita consonância com a sua ementa. Além do que pode se aventar para eventual erro de direito em sua decisão, razão pela qual é de conhecimento notório que elas não geram direito “*erga omnes*”. Correto teria sido o contribuinte ter efetuado consulta própria para se garantir quando ao correto procedimento adotado.

O recorrente alega que a fiscalização se desvinculou dos fatos para descaracterizar a atividade exercida pelo contribuinte. Não tem razão nesta acusação. A própria fiscalização colocou fotos de embalagens personalizadas fornecidas pelo contribuinte, bem como, fotos das impressoras e ainda na relação de empregados constam as funções de “encarregado de impressora” e “Aux. de Impressora”. Portanto, a fiscalização reconhece a realização destas atividades, porém não as considera no conceito de industrialização erigido pelo art. 4º do Decreto nº 4.544/2002.

Como consta do relatório, o contribuinte apresentou em 2012 e 2013, anos após a entrega do seu recurso voluntário, que se deu em 23/11/2009, uma série de laudos, alvarás e um parecer jurídico na tentativa de consolidar o seu entendimento de que exerce atividade industrial típica. Estes documentos não devem ser conhecidos, por preclusão, uma vez que apresentados de forma intempestiva. Porém, mesmo se conhecidos, no meu entender em nada alteram a situação processual. Sobretudo porque referem-se à realidade de 2012, data em que foram elaborados, sendo que o auto de infração é referente a fatos geradores de 2005 a 2008. Quanto à comprovação de que possuía uma máquina de impressão a partir de outubro/2004, em nada altera a conclusão a que chegamos no presente voto.

Portanto, diante do acima exposto, concluo que o contribuinte à época dos fatos era estabelecimento equiparado a industrial nos termos do art. 9º inc. I do Decreto nº 4.544/2002 e nesta condição não poderia se utilizar do benefício fiscal de suspensão do IPI previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002.

Qualificação da multa

A conclusão da fiscalização e da DRJ é que houve “a prática de fraude e sonegação por parte do autuado com o intuito de modificar as características essenciais do fato gerador e no sentido de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da sua condição pessoal, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido”.

É importante fazer uma releitura completa da acusação fiscal, abaixo transcrita:

(...)

DA FRAUDE E DA SONEGACAO

14. No Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas consta a abertura da empresa CELPAK DO BRASIL LTDA, Número de Inscrição 02.516.632/0001-38 em 12/05/1998 (fls. 460), com a indicação de que sua atividade econômica estava enquadrada no CNAE 51.92-6/00 — Comércio atacadista especializado em mercadorias não especificadas anteriormente (fls. 464), ficando caracterizado, dessa forma, as condições pessoais do contribuinte.

15. Nas DIPJ 2000 (Ano-Calendário 1999) a DIPJ 2003 (Ano-Calendário 2002), as fls. 199 a 242, a fiscalizada ratifica as condições pessoais citadas no parágrafo anterior e, também, informa que é um Estabelecimento Equiparado a Industrial / Comerciante e demais estabelecimentos equiparados exceto os abaixo discriminados.

16. Examinando essas declarações podemos concluir que a empresa apresentou a primeira informação falsa ao fisco, já que a equiparação a industrial decorria das importações diretas que fazia para revenda no mercado interno. Esse

fato pode ser comprovado pelas seguintes evidências: 1) Quase a totalidade das aquisições do estabelecimento é classificada como **entradas do mercado externo** e as saídas como **Mercadorias de Comercialização**; 2) A Ficha de Demonstração do Resultado descreve com propriedade que a atividade econômica da empresa decorre da **Revenda de Mercadorias**. E que mercadorias? A resposta é simples: as embalagens que adquiria no mercado externo.

17. Após a edição das normas tributárias que trataram do **regime de suspensão do IPI** (Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, Instrução Normativa SRF nº 235, de 31 de outubro de 2002) e, em especial, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 26, de 19 de dezembro de 2002 (que ratificava a não aplicação do regime de suspensão a estabelecimento equiparado a industrial), nota-se que a empresa produziu, para a Administração Tributária, **modificações significativas nas suas condições pessoais como contribuinte**, alterando, inclusive, em **07/01/2003**, o .CNAE **para 25.22-4/00 — Fabricação de embalagem de plástico**, as fls. 465.

18. Em sintonia com essa alteração efetuada no CNPJ, a fiscalizada, nas DIPJ 2004 (Ano-Calendário 2003) a DIPJ 2008 (Ano-Calendário 2007), as fls. 243 a 295:

a) Enquadrou o estabelecimento como Industrial/Transformação, ratificando sua atividade econômica, a partir de então, como fabricante de embalagem de plástico, e não mais como um estabelecimento equiparado a industrial;

b) Registrou quase a totalidade das aquisições do estabelecimento como Insumos para Industrialização, aproveitando o crédito na escrita fiscal, e não mais como mercadorias para comercialização;

c) Registrou quase a totalidade das saídas do estabelecimento como Produção do Estabelecimento, e não mais como mercadorias de comercialização; e

d) Aplicou o regime de suspensão do IPI em quase todas as saídas do estabelecimento.

19. É óbvio que a fiscalizada ao promover todas essas alterações teve a intenção de se beneficiar do regime de suspensão, já que na condição de estabelecimento equiparado a industrial o regime de suspensão não se aplicava. Além disso, os créditos de IPI da forma como foram classificados e aproveitados na escrita fiscal, cuja manutenção estava garantido na norma legal, permitiram a sua utilização na forma prevista no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela RFB.

20. Portanto, o sujeito passivo, ao manipular as informações que prestou à Administração Tributária, pretendeu modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal e as condições pessoais do contribuinte, evitando o pagamento do imposto que deixou de ser destacado nas notas fiscais de saída e, por conseguinte, utilizando os saldos credores apurados no final de cada trimestre-calendário na forma de ressarcimento/compensação.

21. A condição de estabelecimento industrial foi descaracterizada pela fiscalização consoante o Termo de Constatação Fiscal, às fls. 126. A esse fato se somam todas as evidências que o contribuinte deixou de manipular nas DIPJ 2000

(Ano-Calendário 1999) a DIPJ 2008 (Ano-Calendário 2007), as fls. 198 a 295, *que o faz cair em contradição:*

a) De 1999 a 2007 não percebemos nenhuma evolução significativa no Ativo Imobilizado que justifique deixar de tratar o estabelecimento como equiparado a industrial para reconhecê-lo como um Estabelecimento Industrial/Transformação, da mesma forma que o número de empregados quase não sofreu alteração;

b) Os insumos/mercadorias que ingressam no estabelecimento são os mesmos que dele continuam saindo;

c) O custo da empresa permanece concentrado em "CUSTO DAS MERCADORIAS REVENDIDAS" — Compras de Mercadoria a prazo;

d) Persistem a inexistência de custos de fabricação própria e a alocação da despesa com pessoal e dos encargos de depreciação como Despesa Operacional;

e) A Ficha Demonstração do Resultado não deixa dúvida de que a atividade da empresa consecutivamente se concentrou na Revenda de Mercadorias.

22. Os livros e os documentos fiscais materializam a intenção da fiscalizada de modificar as características do fato de gerador da obrigação tributária principal e as condições pessoais do contribuinte. Inclusive, no período de 01/01/2003 a 10/07/2003, as notas fiscais emitidas com os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) 5.102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para destinatários localizados na mesma unidade da Federação do estabelecimento remetente) e 6.102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para destinatários localizados em unidade da Federação diversa daquela do estabelecimento remetente) foram escrituradas no Livro Registro de Saídas nos CFOP 5.101 (Venda de produção do estabelecimento) e 6.101 (Venda de produção do estabelecimento), respectivamente, conforme comprova os documentos juntados aos autos, as fls. 172 a 190, por amostragem. A partir de 11/07/2003, praticamente não há mais emissão de nota fiscal de saídas com os CFOP 5.102 e 6.102 cujas operações envolvam as mercadorias objeto da presente autuação, segundo os dados extraídos dos arquivos digitais entregue pelo contribuinte.

23. Na Relação de Funcionários, as fls. 144, não existe a indicação de qualquer profissional cujo cargo apresente natureza compatível com a atividade de uma fábrica de embalagens de plástico.

24. Por todo o exposto, concluímos que o presente relatório revela elementos que comprovam que o contribuinte agia com dolo na prática da infração, cujas circunstâncias (a sonegação e a fraude) autorizam a imposição da multa qualificada bem como a aplicação da regra geral do art 173, inciso I do CTN, que fixa como termo inicial para contagem dos cinco anos decadenciais, o "primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

(...)

A acusação é consistente e fidedigna quanto à existência dos fatos apontados. Porém peço licença para discordar de suas conclusões. Os fatos comprovam que o contribuinte até um determinado momento comportava-se como estabelecimento equiparado a industrial e a partir de outro momento, sendo a mesma pessoa jurídica e exercendo as mesmas atividades, passou a se comportar como estabelecimento industrial. Em momento algum ocultou esta

intenção para a autoridade fazendária, ao contrário efetuou todas as alterações necessárias nas declarações e livros fiscais e contábeis.

É óbvio, como afirma a fiscalização, que a motivação da mudança de comportamento foi estimulada pela concessão do benefício fiscal pela Medida Provisória nº 66/2002, que foi convertida na Lei nº 10.637/2002. Tudo isto é notório, mas as alterações efetuadas foram realizadas de forma transparente a partir de uma mudança de conceito ou de interpretação da legislação. Na minha opinião tudo foi feito de maneira legítima, sendo que não foi imposta nenhuma dificuldade ao conhecimento da mudança em relação ao fisco. Tanto é que o contribuinte passou a solicitar ressarcimento de créditos de IPI, cujo crivo por parte do fisco federal é efetuado de maneira mais minuciosa. Aliás foi esta análise do direito de ressarcimento que resultou no presente lançamento fiscal.

Não é tão incomum a mudança de entendimento quanto à aplicação da legislação tributária. Na verdade é uma ocorrência corriqueira, normalmente motivada por economia do ponto de vista fiscal. Inclusive no presente caso, o contribuinte permanece até hoje na defesa de que seu entendimento está correto. Trata-se de um embate de interpretação de normas jurídicas efetuada de forma consistente e legítima. Tanto é que o próprio contribuinte traz uma ementa de decisão em consulta na qual consta conclusão que aparentemente vai em total oposição ao entendimento firmado pela fiscalização.

Se o contribuinte, a partir de um momento, considerou que estava agindo equivocadamente, tem o direito de corrigir este rumo e, nesta linha de raciocínio, naturalmente que deveria proceder a todas as alterações cadastrais e de apuração que foram realizadas. Não se pode acusar, partindo deste ponto de vista, que houve fraude ou sonegação. Houve sim ação intencional de mudança de rumo, realizada de forma legítima, considerando o seu novo ponto de vista como paradigma.

Desta forma, diante do acima exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, somente para afastar a aplicação da multa de ofício qualificada, sendo cabível somente a exigência da multa de ofício de 75%.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl,

Em que pesem os excelentes argumentos apontados pelo ilustre relator, ousou dele divergir.

A primeira questão é de se afastar o óbice da juntada da documentação apresentada pela Recorrente.

Tenho que não há como se negar o exame das documentações juntadas, mesmo que a destempo, porém antes do julgamento do Recurso Voluntário.

São dois os motivos: o um, o fato de que apesar do laudo ter sido juntado após a interposição do recurso os seus elementos são os mesmos que serviram para a fiscalização autuar a contribuinte; o dois, entendendo que, por força do princípio da verdade material, não se pode negar o direito à verificação da correção do direito em exame.

Além da verdade material, a aceitação da posterior juntada de documentação adicional, relacionada à matéria discutida em processo administrativo, baseia-se no princípio da ampla defesa e no permissivo contido no art. 38 da Lei n.º 9.784/1999. Neste sentido é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica do teor do Acórdão n.º 40304382 do Processo 102830054749633, julgado em 16/05/2005, *in verbis*:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - RERRATIFICAÇÃO DO ACÓRDÃO - PRELIMINAR - JUNTADA DE DOCUMENTOS NO RECURSO VOLUNTÁRIO - ADMISSIBILIDADE - PREVALÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL E DA OFICIALIDADE SOBRE O RIGOR FORMAL. O objetivo do processo administrativo fiscal é a constatação da ocorrência (ou não) do fato gerador da obrigação tributária. Tendo a Administração ciência de que o ato administrativo de lançamento não seguiu os ditames da legalidade, ainda que através de documento juntado tardiamente, deve o Fisco, de ofício, rever o ato. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA AO CONTROLE DAS IMPORTAÇÕES - ART. 526, II, DO REGULAMENTO ADUANEIRO. (...) Retifica-se o acórdão para incluir a análise da matéria preliminar suscitada pela Fazenda Nacional em seu recurso especial, ratificando-se os demais termos da decisão. Embargos acolhidos.

Não considerar tais documentos e negar o direito da contribuinte ao aproveitamento de seu crédito configuraria enriquecimento sem causa do Estado.

Especificamente quanto à verdade material, transcrevo oportunas lições de Marcos Vinicius Neder e de Maria Tereza Martinez López:

Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da

apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar, exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado, Odete Medauar preceitua que "o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos.

Segundo Alberto Xavier, a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha formar sua livre convicção sobre os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte. Nesta perspectiva, é lícito ao órgão fiscal agir sponte sua com vistas a corrigir os fatos inveridicamente postos ou suprir lacunas na matéria de fato, podendo ser obtidas novas provas por meio de diligências e perícias.¹

Quanto ao mérito, tenho me posicionado que para fins de tributação é a essência do negócio jurídico entabulado é o que importa para se saber qual é o tributo incidente.

Essa é a base do disposto no artigo 116 do Código Tributário Nacional quando expressa que considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

O E. STJ no REsp n.º 888.852/ES, cujo Relator foi o ministro Luiz Fux, delineou um raciocínio bastante interessante quanto ao tema, separando a essência da operação.

Os fundamentos da decisão, naquilo que nos interessa, são expressos na seguinte ementa, cujos destaques são por mim realizados:

TRIBUTÁRIO. ISSQN. "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA". LEI COMPLEMENTAR 116/2003. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER). ATIVIDADE FIM DA EMPRESA PRESTADORA. INCIDÊNCIA.

1. O artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

2. O aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS. Isto porque: (i) excetuando as prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incide sobre

operação mercantil (circulação de mercadoria), que se traduz numa “obrigação de dar” (artigo 155, II, da CF/88), na qual o interesse do credor encarta, preponderantemente, a entrega de um bem, pouco importando a atividade desenvolvida pelo devedor para proceder à tradição; e (ii) na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num “dar um produto industrializado” pelo próprio realizador da operação jurídica.

“Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente” (José Eduardo Soares de Melo, in “ICMS Teoria e Prática”, 8ª Ed., Ed. Dialética, São Paulo, 2005, pág. 65).

3. Deveras, o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar.

4. Desta sorte, o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma “obrigação de fazer” (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado).

5. É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS “é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. (...) somente podem ser tomadas, para compreensão do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item. Não se pode decompor um serviço porque previsto, em sua integridade, no respectivo item específico da lista da lei municipal nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de construir-se em descon sideração à hipótese de incidência do ISS.” (Aires Barreto, no artigo intitulado “ISS: Serviços de Despachos Aduaneiros/Momento de Ocorrência do Fato Imponível/Local de Prestação/Base de Cálculo/Arbitramento”, in Revista de Direito Tributário nº 66, Ed. Malheiros, págs. 114/115 citação efetuada por Leandro Paulsen, in Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul ESMAFE, pág. 457).

6. Assim, “sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de 'prestação-fim', saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas 'prestações-meio' da sua realização” (Marcelo Caron Baptista, in “ISS: Do Texto à Norma Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03”, Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2005, pág. 284).

(...)

De fato, conforme aponta o Superior Tribunal de Justiça “o aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS”, afinal (segundo citação de José Eduardo Soares de Melo reproduzida no acórdão), “na tributação pelo IPI, **a obrigação tributária consiste num “dar um produto industrializado”** pelo próprio realizador da operação jurídica. “Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente”.

Assim, sobre as atividades nas quais a essência é a prestação de serviços, incidirá ISS. Nas operações aonde a obrigação de imo for de dar um produto, incide o ICMS e/ou o IPI.

Sabemos, porém, 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.

Não é, devo ressaltar, sob os percentuais de participação econômica – tomada essa no sentido do custo de cada participação no resultado final pretendido – que se tem a definição de qual tributo incide sobre a operação, ou seja, não é em decorrência do custo do serviço ser maior que o dos produtos empregados que incidirá o ISS ou se ao contrário, incidirá o IPI.

A incidência de cada tributo se dará em decorrência do negócio jurídico entabulado, porque é dele – do negócio jurídico – que se obtém o resultado econômico sujeito à tributação.

De outro modo, não haverá como se respeitar o princípio constitucional da capacidade contributiva e os ditames do Código Tributário Nacional, especialmente do seu artigo 4º.

Conforme a Constituição Federal “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”².

Isso implica em dizer que o legislador ao escolher um fato jurídico para compor a hipótese de incidência de um imposto deve, necessariamente, com o escopo de colimar justiça fiscal, graduá-lo segundo a capacidade contributiva do contribuinte.

No dizer do Professor Manoel Lourenço dos Santos, “O princípio da capacidade contributiva, universalmente consagrado pela Ciência da Finanças, facilmente impressiona o nosso espírito, como regra comum de Justiça: o Estado deve repartir a carga tributária de acordo com as possibilidades econômicas de seus habitantes, de modo geral, e, de modo específico, conforme a capacidade econômica de cada indivíduo, poupando, tanto quanto possível, o necessário fisco de cada um”³.

O objetivo de se tributar conforme a capacidade contributiva é buscar o respeito à Justiça, pelo equilíbrio e pela igualdade que devem ser alcançados. Roque Carrazza

² § 1º do seu artigo 145; MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

³ apud, HUGO BRITO MACHADO, in Temas de Direito Tributário, RT, p.9, 1993.

alerta que “é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco”⁴.

Trata-se de objetivar o princípio da equidade em termos fiscais, buscando inserir na norma fatos que representem efetivamente uma riqueza do contribuinte e, ainda impingindo-lhes alíquota proporcionalmente maior, quanto maior for a sua base de cálculo.

Para fundar o entendimento do princípio Alfredo Augusto Becker⁵ traz lição necessária.

Diz o nobre jurista que em termos tributários o legislador ao valorar um certo fato deve buscar nele um “fato-signo da renda ou do capital”, ou seja, signos “cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital”⁶.

Buscar um índice da riqueza significa valorar elementos que presumidamente representam a existência dessa riqueza. Becker diz que “*a exemplo dos arquipélagos, apenas os prolongamentos da renda e do capital emergem no mundo jurídico, a fim de participarem, como fato-signo presuntivo, na composição da hipótese de incidência da regra-jurídica de tributação*”.

Ao criar um tributo o legislador deverá levar em conta a capacidade contributiva, colocando na hipótese de incidência fatos que fazem presumir que, quem os realiza, tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico, em outro giro, deve apontar os fatos-signos presuntivos de riqueza.

Toma-se uma presunção de que há aptidão patrimonial de prestação pela existência de um fato jurídico qualquer.

É fundamental ressaltar que essa presunção deve ocorrer exclusivamente em face do fato jurídico valorado e não sobre a realidade econômica do contribuinte; não são prerrogativas personalíssimas do contribuinte que dão condão ao princípio, assim, v.g., se o contribuinte estiver desempregado não podendo suportar a carga tributária, não poderá alegá-lo por ordem da capacidade contributiva a fim de eximir-se da obrigação.

Numa presunção há a correlação entre um fato conhecido para chegar a um fato desconhecido. Becker diz que “presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”⁷.

Esses signos presuntivos são genuínas presunções *juris et de juri*, ou seja, presunções absolutas não admitindo prova em contrário, daí inadmitir-se que o contribuinte que ostente um desses signos de riqueza aponte a sua realidade econômica para reinterpretar o princípio da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva revela-se através dos índices da riqueza, os principais são apontados sobre o patrimônio, a renda, o consumo. Se não houver índice jamais será respeitada a capacidade contributiva.

⁴ ROQUE ANTONIO CARAZZA, Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros, p.60, 5ª Ed., 1993.

⁵ ALFREDO AUGUSTO BECKER, Teoria Geral do Direito Tributário, Saraiva, 2ª Ed., p.458/483, 1972.

⁶ Op. cit., p. 459.

⁷ Op. cit., p. 462.

Mais justo, seria, ainda, rejeitar qualquer possibilidade de haver tributo sem os fatos-signos presuntivos de riqueza.

A tributação somente poderá se operar face a existência de índices de riqueza, índices econômicos, pois, a sua ausência tornaria impossível o tributo, exemplificamos: uma pessoa dirige-se a um bar para comprar um refrigerante. O legislador jamais poderia tributar os passos que dá em direção ao estabelecimento para fazer a compra pois, o fato de andar até o bar não é econômico (mesmo porque o refrigerante pode não ser encontrado ou a pessoa pode não chegar ao seu destino, etc...), fato econômico é a efetiva venda e compra, somente ela no exemplo tem conteúdo econômico, o fato-signo está exclusivamente no elemento econômico do fato, daí repudiar-se tributo que não acolha presunção sobre fato dessa natureza.

Por isso o artigo 4º do Código Tributário Nacional assevera que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação.

Amílcar Falcão⁸ sustenta ser o fato gerador da obrigação tributária um fato jurídico em sentido estrito, afirmando não ser ele para o Direito Tributário, um ato jurídico de conteúdo negocial ou um negócio jurídico.

O que pode ser tributado, portanto, é somente o negócio jurídico do qual se obtém a contraprestação contratada, não as atividades subsidiárias, porque essas não têm cunho econômico e cada contribuinte deve ser tributado de acordo com suas manifestações objetivas de riqueza que estão representadas na contraprestação da operação entabulada, do negócio jurídico.

Por isso o artigo 116 do Código Tributário Nacional expressa que considera-se ocorrido o fato gerador, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que **produza os efeitos** que normalmente lhe são próprios.

Assim, no caso em exame, para considera-se ocorrido o fato gerador desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, 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.

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 conseqüente 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.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl - Redator designado.