



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.724226/2019-80
ACÓRDÃO	3202-003.408 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de fevereiro de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	SANOVO GREENPACK EMBALAGENS DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

CONTRADIÇÃO. OBSCURIDADE.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma.

OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. EMBARGOS REJEITADOS

Inexistindo omissão e/ou contradição a ser sanada, devem ser rejeitados os Embargos de Declaração neste tocante.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar os Embargos de Declaração.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Tratam-se de Embargos contra acórdão proferido em Recurso Voluntário que manteve a constituição de crédito tributário de ofício por ausência de lançamento de IPI nas saídas do estabelecimento de produtos tributados, por ter se utilizado incorretamente do instituto da suspensão (estabelecimento destinatário não industrial – pessoas físicas e produtores rurais pessoas físicas com inscrição no CNPJ), referentes a fatos geradores compreendidos entre 01/01/2015 a 31/12/2016, na qual, por unanimidade, negou provimento ao recurso, sendo que a parte dispositiva do voto embargado foi assim redigida:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Os Embargos de Declaração, conforme Despacho de admissibilidade, foram admitidos para sanar as seguintes omissões e/ou obscuridade, transcrito a seguir (e-fls. 1.081):

Acolho em parte os embargos de declaração para que o acórdão seja integrado em relação aos itens intitulados nos embargos de declaração como:

III.1 Erro material no acórdão embargado – Equívoco ao definir a atividade da ora Embargante;

III.3 – Contradição – O acórdão embargado reconhece que as embalagens fabricadas pela Embargante foram utilizadas para apresentação do produto, porém conclui pelo não atendimento dos requisitos legais para a suspensão do IPI;

III.4 – Omissão no acórdão embargado – Ausência de manifestação a respeito dos argumentos de que, independentemente da classificação da destinação das embalagens vendidas pela Embargante, os adquirentes exercem atividade de beneficiamento, a qual se enquadra no conceito legal de industrialização.

Em face do exposto, foram opostos Embargos de Declaração, com fundamento no art. 115, inciso I, e 116, caput e §1º, inciso I, do RICARF (Portaria MF nº 1.634/2023) c/c arts. 15 e 1.022, inciso II, do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), para sanar a omissão relativa à admissibilidade das matérias sob julgamento e a devolução do presente processo à Relatora para sua reinclusão em pauta de julgamento.

É o que havia a ser relatado.

VOTO

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Relatora

Os Embargos são tempestivos, entretanto, merecem ser rejeitados nos termos deste Voto.

III.1 Erro material no acórdão embargado – Equívoco ao definir a atividade da ora Embargante

Na origem, trata-se de Recurso Voluntário contra lavratura de Autos de Infração para exigir crédito tributário no valor de R\$ 36.525.351,53, incluídos neste valor juros de mora e multa de ofício de 75%.

Durante a Fiscalização, a empresa foi intimada a explicar quanto a falta de destaque e ausência de recolhimento do IPI em relação às vendas efetuadas à pessoas físicas. Em resposta, a empresa defendeu-se com base na suspensão prevista no art. 46 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI (RIPI/2010) – e no art. 29 da Lei 10.637/2002, apresentando seus argumentos (o referido artigo 46 do RIPI, em sua essência traz a mesma redação do art. 29 da Lei 10.637/2002).

Após fiscalização, constituiu o crédito por entender a fiscalização pela indevida falta de destaque do IPI, ausência de recolhimento dado que a suspensão não se aplica às pessoas físicas e a produtores rurais por não estarem estes abarcados pelo conceito de “Estabelecimento” exigido pela Legislação para a fruição da referida suspensão do IPI.

Neste tópico, alega a recorrente que houve contradição desta Relatora ao definir a atividade da Embargante.

Entretanto, com a devida vênia, não existe a contradição alegada.

Do excerto do voto transcrito nos aclaratórios encontra-se no item 2.2 do voto, intitulado- Da atividade da Recorrente e dos produtos intermediários, claramente, fica demonstrado o entendimento desta Relatora.

Aqui **ratifico** o entendimento do julgador de piso, parto das disposições do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, **pois entendo** que a atividade comercial da Recorrente (do plantio de ovos até a colheita das frutas e recolhimento dos ovos) não ocorre qualquer atividade considerada como industrialização.

A infração imputada à recorrente teria ocorrido porque as embalagens vendidas a terceiros destinavam-se apenas ao acondicionamento para proteção e transporte, não atendendo à finalidade de apresentação do produto final dos clientes.

Neste ponto, alega a recorrente que a fiscalização teria desconsiderado a condição de industrial dos adquirentes das embalagens produzidas pela Embargante, os quais realizam o beneficiamento de ovos e frutas, de modo a atender plenamente os requisitos legais para a aquisição das embalagens com suspensão do IPI.

Alega ainda a embargante que sua atuação se dá na produção de embalagens sustentáveis. Ou seja, adquire aparas de jornal e outras fibras de celulose, oriundas de papel reciclado, que são processadas para gerar uma pasta de celulose aquosa que, após diversas etapas, forma as embalagens que são vendidas para os seus clientes.

Entretanto, na parte introdutória da decisão de mérito, não se trata da opinião desta Relatora, mas do alegado pela Recorrente, como facilmente se extrai do voto embargado:

A recorrente faz esclarecimentos acerca de suas atividades, que consiste na fabricação de **embalagens sustentáveis** de bandejas e estojos para ovos e frutas.

Esclarece que sua principal atividade e faturamento é no ramo de produção de embalagens de polpa moldada para acondicionamento de ovos, sendo detentora do benefício fiscal de suspensão do IPI para os materiais de embalagem que produz, nas vendas a clientes que se constituem produtores rurais dedicados à avicultura de postagem (produção de ovos).

A recorrente faz esclarecimentos acerca de suas atividades, que consiste na fabricação de embalagens sustentáveis de bandejas e estojos para ovos e frutas.

Esclarece que sua principal atividade e faturamento é no ramo de produção de embalagens de polpa moldada para acondicionamento de ovos, sendo detentora do benefício fiscal de suspensão do IPI para os materiais de embalagem que produz, nas vendas a clientes que se constituem produtores rurais dedicados à avicultura de postagem (produção de ovos).

Ademais, do RAF se extrai (fls. 580/601), a embargante atua no ramo de embalagens, fabricando estojos ventilados, bandejas para ovos, maçãs, melões e soluções para produção de ovos.

De sua defesa se extrai que a embargante tem como principal atividade a produção de embalagens de polpa moldada para acondicionamento de ovos, sendo detentora do benefício fiscal de suspensão do IPI para os materiais de embalagem que produz, nas vendas a clientes que se constituem produtores rurais dedicados à avicultura de postagem (produção de ovos).

Sendo assim, não existe a contradição apontada no voto embargado, pois esta Relatora, expressamente, ratificou o entendimento do acórdão recorrido para alinhar-se ao entendimento do julgador de piso, enquanto, no parágrafo subsequente, trata-se, meramente, da alegação da Recorrente e não do entendimento desta Relatora.

Do voto embargado se pode extrair as razões de decidir deste voto, no qual não se evidencia a alegada contradição, a saber:

2.1- Da condição formal para fruição do benefício da suspensão do IPI

No mérito, o cerne da questão está na análise da suspensão do IPI disposta no art. 29 da Lei 10.637/2002 (art. 46 do RIPI/2010), no caso, se tal se aplica ou não a clientes, compradores, Pessoas Físicas e a produtores rurais inscritos no CNPJ. **Entende a Recorrente que é aplicável.**

A recorrente faz esclarecimentos acerca de suas atividades, que consiste na fabricação de embalagens sustentáveis de bandejas e estojos para ovos e frutas.

Esclarece que (a Recorrente) sua principal atividade e faturamento é no ramo de produção de embalagens de polpa moldada para acondicionamento de ovos, sendo detentora do benefício fiscal de suspensão do IPI para os materiais de embalagem que produz, nas vendas a clientes que se constituem produtores rurais dedicados à avicultura de postagem (produção de ovos).

Alega a Recorrente que em 29/08/2002, foi editada a Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, que estabeleceu hipóteses em que as saídas de matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagem ocorrerão com suspensão do IPI, beneficiando assim determinados setores da economia.

De acordo com a exposição de motivos da referida MP, a medida teve o intuito de instituir a suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), na saída dos produtos que menciona, visando evitar a acumulação de créditos, o que implica atribuir melhores condições operacionais e de fluxo financeiro para as empresas nacionais, tornando-as mais competitivas, inclusive mediante redução de preços de seus produtos.

Destaca ela que a suspensão é estendida às empresas preponderantemente exportadoras, nos termos e condições que serão estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, com vista a apoiar a atividade exportadora nacional.

Com isso, o art. 29 da Lei nº 10.637/2002, determina a suspensão nos seguintes termos:

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 (LGL \2006\2488), inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.

Dos referidos dispositivos, **alega a Recorrente** que que é condição primária para utilização do benefício, que o estabelecimento adquirente tenha como atividade preponderante a elaboração dos produtos eleitos, contidos nos capítulos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

Aqui fica demonstrada a ausência de contradição no que diz respeito à atividade da recorrente.

No que diz respeito aos itens:

III.3 – Contradição – O acórdão embargado reconhece que as embalagens fabricadas pela Embargante foram utilizadas para apresentação do produto, porém conclui pelo não atendimento dos requisitos legais para a suspensão do IPI;

No que se refere a alegação de omissão dos requisitos legais para fruição do benefício- suspensão do IPI, com a devida vênia, coerentemente, o voto embargado enfrentou a questão central posta- o conceito de industrialização disposto no § 2º do Art. 29 da Lei nº 10.637:

Prevê o art. 29 da Lei 10.637/2002 (art. 46 do RIPI) que *sairão do estabelecimento industrial com suspensão do imposto:*

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)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por:

I - estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:

a) componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002;

b) partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de produto classificado no Capítulo 88 da Tipi;

c) bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei no 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo; (Incluído pela Lei nº 11.908, de 2009).

II - pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

§ 2º O disposto no caput e no inciso I do § 1º aplica-se ao estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período.

§ 3º Para fins do disposto no inciso II do § 1º, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, tenha sido superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente, por encomenda ou por conta e ordem do estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º deste artigo serão desembaraçados com suspensão do IPI. (Redação dada pela Lei nº 13755, de 2018)

§ 5º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

§ 6º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no § 5º, deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

O uso do verbo "elaborar", ao mencionar os produtos classificados na TIPI, ainda que NT, certamente, sugere que deva tratar-se de estabelecimento industrial, o que poderia ser considerado excepcionado pela menção aos produtos "não tributados", à vista da disposição do art. 8º do Regulamento.

Entretanto, o § 2º do art. 29 claramente restringe a definição do estabelecimento adquirente mencionado no caput, para efeito de caracterização da atividade preponderante, "ao estabelecimento industrial cuja receita bruta **decorrente dos produtos ali referidos**, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período".

Portanto, se o caput não deixa claro que se trata de saída a estabelecimento industrial, o § 2º encerra a discussão, deixando expressa a definição: **as saídas com suspensão são aquelas efetuadas, repita-se, a "estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período".**

Entendo que o mecanismo de suspensão de que trata o artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, não se dirige ao comerciante ou pessoa física, mas aos estabelecimentos industriais dos produtos ali referidos.

No que pese o caput do art. 29, não qualificar o termo “estabelecimento industrial”, o seu § 2º é explícito ao especificar que o disposto no caput aplica-se ao estabelecimento industrial adquirente, esclarecendo quanto à necessária condição de industrial do estabelecimento adquirente dos produtos beneficiados pela suspensão.

Trata-se da saída de produtos industrializados do estabelecimento com a suspensão do IPI de uma medida excepcional para afastar a obrigação de lançamento e recolhimento do imposto. Por isso, reclama exegese restrita, determinada pelo art. 111 do CTN.

A suspensão do IPI visa a evitar a "acumulação de créditos". É óbvio que, sem a suspensão, os créditos iriam acumular-se na escrita fiscal do adquirente, daí, se exige que o adquirente seja contribuinte do IPI e que, nessa condição, seja o seu beneficiário.

Desta forma, adquirentes pessoas físicas, produtores rurais, estabelecimentos comerciais e comerciais atacadistas, por não serem estabelecimentos industriais, não fazem jus ao benefício da suspensão do IPI.

O local de negócios dos empreendedores rurais pessoas físicas não corresponde sequer ao conceito de "estabelecimento".

Deve-se notar que, no âmbito do IPI, o conceito de estabelecimento (industrial, equiparado a industrial e não industrial) tem relevância para efeito de determinar, especificamente, o sujeito passivo da obrigação tributária.

Conforme dispõe o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) em seus arts. 46, II, 49 e 51, parágrafo único, o contribuinte do IPI não é a pessoa jurídica, mas, autonomamente, cada um de seus estabelecimentos.

Assim, o Regulamento do Imposto, ao referir-se a estabelecimento, trata dos estabelecimentos de pessoas jurídicas, uma vez que as pessoas físicas (a não ser excepcionalmente no caso de importação) não são contribuintes do imposto (obviamente, a pessoa física que praticasse, sem formalização de empresa, fato gerador do IPI teria o estabelecimento registrado de ofício no CNPJ).

Portanto, o conceito de estabelecimento, para efeito da legislação do IPI, é mais restrito do que o definido no art. 1.142 do Código Civil.

Assim, o puro fato de se tratar de pessoas físicas já seria suficiente para impedir a saída com suspensão.

Já quanto aos produtores rurais com CNPJ, os estabelecimentos rurais de pessoas jurídicas e estabelecimentos comerciais rurais, que não fabricam produtos tributados pelo IPI, não podem ser considerados estabelecimentos industriais.

Conforme já esclarecido no item anterior, o benefício da suspensão do IPI dirige-se aos estabelecimentos industriais fabricantes dos produtos elencados na lei com o fim de evitar que tais estabelecimentos arquem com o pagamento do IPI na entrada e acumule créditos em sua escrituração.

Portanto, não há como justificar a saída com suspensão para estabelecimentos rurais e, menos ainda, em relação a produtores rurais pessoas físicas.

A esses casos, bem assim no das pessoas físicas, aplicam-se os fundamentos anteriormente expostos.

Como se não bastasse, o item 2.3- ao tratar da **condição formal da declaração para usufruir do benefício da suspensão do IPI expõe os requisitos** legais para fruição do benefício da suspensão do IPI, bem como, cabalmente, afasta a alegação da recorrente que tais requisitos tratava-se de mera formalidade.

Conforme a já citada IN RFB nº 948/2009:

Art. 21. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI 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 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex 01 do código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

De fato, a declaração do adquirente não é fenômeno suficiente para autorizar ou desautorizar a suspensão, para fins de aproveitamento do benefício, é necessário que o adquirente da mercadoria atenda a determinados requisitos, entre os quais desenvolver, de maneira preponderante, determinados produtos da TIPI, estabelecendo, como marco miliário para o entendimento de "preponderância" o percentual de,

no mínimo, 60% da receita bruta no ano calendário anterior, conforme previsão no parágrafo 2º do Art. 29 da Lei 10.637/2002.

Tal informação, contudo, deve ser informado pelo adquirente, pois não se cogitaria que obrigar o vendedor a declarar as receitas brutas de seus clientes. Estes, por seu turno, devem realizar a prestação da informação "*sob as penas da lei*". Sendo que, a legislação previu, para o caso de declaração falsa por parte do adquirente, além da sujeição genérica "*às penas da lei*" (inclusive criminais), haverá sanção específica consistente na imputação de responsabilidade sobre obrigação tributária dela decorrente, em conformidade com o art. 9º da Lei nº 4.502/1964 refletido no inciso VI do art. 25 do RIPI.

A declaração deve registrar o fato relevante (que o adquirente se dedica preponderantemente à elaboração dos produtos especificados na lei), este sim fator determinante para a suspensão da cobrança do IPI na saída do estabelecimento do vendedor. Sendo que, ante a ausência da declaração de preponderância, o estabelecimento industrial encontra-se impedido de fazer uso da suspensão do imposto, que se torna imediatamente exigível, como se a suspensão não houvesse.

Sendo assim, vê-se, portanto, que, descumpridos os requisitos previstos, não há que se falar em suspensão do IPI, em especial quando os destinatários não apresentaram a declaração.

E no que se refere ao III.4 – Omissão no acórdão embargado – Ausência de manifestação a respeito dos argumentos de que, independentemente da classificação da destinação das embalagens vendidas pela Embargante, os adquirentes exercem atividade de beneficiamento, a qual se enquadra no conceito legal de industrialização, a alegação de omissão quanto ao conceito legal de industrialização, tal alegação também merece ser rejeitada, ante o teor de todas as considerações desenvolvidas no item 2.2 do voto embargado:

2.2- Da atividade da Recorrente e dos produtos intermediários

Por sua vez, quanto a atividade exercida pela Recorrente, a respeito do conceito de industrialização, transcreve os arts. 4º do RIPI/2010 e 46 do CTN: "*industrialização por beneficiamento e acondicionamento*", que segundo seu entendimento seria todo trabalho de tratamento, preparo do bem/matéria prima, embalagem e rotulagem para a conclusão do produto final, e sua consequente distribuição. Vejamos o que dispõe o art. 4º do RIPI/2010:

*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:*

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.

O CTN traz sua contribuição ao tema, no enunciado do art. 46, in verbis:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

(...)

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, **considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.***

Aqui ratifico o entendimento do julgador de piso, parto das disposições do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, pois entendo que a atividade comercial da Recorrente (dos ovos até a colheita das frutas e recolhimento dos ovos) não ocorre qualquer atividade considerada como industrialização.

As frutas são cultivadas em lavouras. Os ovos são produzidos através da criação de aves poedeiras. Os produtos “in natura” acondicionados nas

bandejas são originários da atividade rural. As atividades agrícolas de cultivo e de produção de ovos não se enquadram no conceito de industrialização definido na legislação que rege o IPI.

Após a colheita das frutas e recolha dos ovos, as bandejas e tampas vendidas pela fiscalizada poderão ser empregadas pelos adquirentes nos processos de classificação, armazenagem e/ou transporte dos produtos, protegendo-os e reduzindo os riscos de quebras e danos. Hipótese de ocorrência de processo industrial poderia surgir no processo de acondicionamento dos produtos “in natura”, mas somente quando o acondicionamento se desse com o emprego de embalagem de apresentação.

A meu sentir, o acondicionamento dos ovos para transporte e posterior venda não constitui operação de industrialização, haja vista que nas operações de acondicionamento e reacondicionamento a que se refere o inciso IV do art. 4º do atual RIPI, a embalagem a ser aposta ao produto, originalmente ou em substituição à original, deve ter características intrínsecas, como forma, acabamento, material constitutivo, possibilidade de uso adicional, que valorizem ou promovam os bens nelas contidos, diferenciando-os em relação a outros semelhantes ou em relação à forma como originalmente eram apresentados. Em oposição, 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 configura o acondicionamento de apresentação tipificado como industrialização.

Como previsto na legislação, o acondicionamento para transporte não caracteriza industrialização para fins de incidência ou não do IPI, pois os conceitos de embalagem de transporte e de apresentação são fornecidos pelo art. 6º do RIPI/10, aplicam-se, para caracterizar a operação de industrialização (para determinar a incidência ou não do imposto), vejamos:

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

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

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

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

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

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

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

§ 4o Para os produtos relacionados na Subposição 2401.20 da TIPI, a incidência do imposto independe da forma de apresentação, acondicionamento, estado ou peso do produto (Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 41, § 1º)”

Sendo assim, quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte das mercadorias (acondicionamento ou reacondicionamento) não há que se falar em industrialização. Daí, estando a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) condicionada à forma da embalagem do produto, entender-se-á como:

- i. acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal finalidade; e
- ii. acondicionamento para apresentação, o que não estiver compreendido no conceito de embalagem (acondicionamento) para transporte.

Pois, pelo que consta nos autos, as embalagens são utilizadas com a finalidade de proteção, apresentação e conservação da mercadoria, logo não integram o processo produtivo, e dessa forma deixou-se de atender aos requisitos legais condicionantes à utilização da saída com suspensão do IPI.

Para fins da legislação do IPI, produtos intermediários são os bens utilizados diretamente na produção do produto final, integrando-o diretamente ou consumidos no processo produtivo em contado direto com

o que está sendo fabricado. Neste conceito não subsumem-se os protetores utilizados pelos adquirentes (protetores de melão), que apesar de ajudar tanto no armazenamento, transporte e na preservação das características originais da fruta, não são “produtos intermediários”.

É compreensível a não conformação da recorrente com o julgado, todavia, este não é instrumento cabível para modificação da decisão deste Colegiado, cabendo a embargante, caso queira, assim fazer por via própria.

Sendo que a alegação de omissão/obscuridade é equivocada dado que não há no voto embargado nada que se possa configurar premissa equivocada a merecer atenção deste Colegiado, rejeito os Embargos de Declaração opostos.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima