



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.726274/2019-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.805 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2024
Recorrente SANOVO GREENPACK EMBALAGENS DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2015, 2016

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF N.º 27. LANÇAMENTO FORMALIZADO POR AUDITOR-FISCAL DE JURISDIÇÃO DIVERSA. VALIDADE.

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo.

PRELIMINARES DE NULIDADE. ENQUADRAMENTO LEGAL. CONTEXTO FÁTICO DIVERSO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Encontrando-se a ação fiscal fundada em elementos fáticos e jurídicos muito bem delimitados e demonstrados, realizada por autoridade fiscal competente e com pleno respeito ao direito de defesa do responsável solidário devidamente identificado, afastam-se as preliminares de nulidade arguidas.

SUSPENSÃO DO IPI. COMERCIALIZAÇÃO DE INSUMOS. REQUISITOS.

Podem sair do estabelecimento industrial com suspensão do IPI os insumos destinados a estabelecimento que se dedique de forma preponderante à fabricação dos produtos arrolados no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, desde que atendidos os requisitos previstos na legislação de regência, Não abrangendo embalagens compreendidas na armazenagem e/ou transporte dos produtos, quando deve ser aplicado o art. 4º, IV do RAIPI que dispõe, “salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria”.

MULTA. CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF N.º 02.

A argumentação sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Marcio Robson Costa, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocado(a)), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ricardo Sierra Fernandes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Antonio Borges, o conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Francisca Elizabeth Barreto.

Relatório

O presente processo trata de Auto de Infração, devido a apuração de que o contribuinte deu saída de produtos industrializados sem o devido lançamento do IPI a pretexto dos produtos gozarem de suspensão, conforme consta no Relatório da Ação Fiscal de fls. 24 a 41.

O Acórdão nº 11-66.156 da 2ª Turma da DRJ/REC em 28/01/2020 considerou a Impugnação Improcedente e manteve o crédito tributário, conforme fls. 517 a 531. Assim, passo a transcrever o relatório, da decisão proferida pela autoridade a *quo*:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02/23, para exigir R\$ 9.441.161,81 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 3.026.403,34 de juros de mora calculados até agosto de 2019 e R\$ 7.080.871,23 de multa proporcional ao valor do imposto (75%). Desta forma, o lançamento em questão, que abrange fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2015 e dezembro de 2016, representa um crédito tributário total consolidado de R\$ 19.548.436,38.

Conforme apontado no referido Auto de Infração, foi apurada a seguinte infração à legislação tributária:

PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL
INFRAÇÃO: SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SUSPENSÃO

O estabelecimento industrial deu saída a produto(s) tributado(s), sem lançamento do imposto, por ter se utilizado incorretamente do instituto da suspensão do imposto, conforme relatório anexo.

(imagens de texto extraídas dos autos digitais)

Para melhor esclarecimento a respeito das razões que levaram à efetivação do presente lançamento, segue abaixo, uma série de informações obtidas a partir do "Relatório da Ação Fiscal" acostado às fls. 24/41:

1- A principal atividade econômica da empresa objeto do lançamento é a fabricação de produtos de pastas celulósicas, papel, cartolina, papel-cartão, entre outros, sendo em sua maioria bandejas e protetores para a proteção de ovos e frutas.

2- O procedimento fiscal teve por finalidade a apuração do IPI que deixou de ser recolhido em virtude da utilização indevida pela fiscalizada, nas operações de saída de mercadorias por ela industrializadas, do instituto da suspensão de que trata o art. 29 da Lei n.º 10.637/2002.

3- Quanto aos produtos bandejas, tampas e protetores para ovos e frutas concluiu-se que foram usados no condicionamento para proteção e transporte, não tendo sido utilizados no processo produtivo dos estabelecimentos adquirentes, e, por isso, deixou-se de atender aos requisitos legais condicionantes à utilização da saída com suspensão. No momento em que os estabelecimentos adquirentes realizam a colheita das frutas e a recolha dos ovos não ocorre qualquer atividade considerada como sendo de industrialização, pois as frutas são cultivadas em lavouras e os ovos são produzidos através da criação de aves poedeiras. Tais produtos “*in natura*” são originários de atividade rural/agrícola não se enquadrando no conceito de industrialização definido na legislação do IPI. A hipótese de ocorrência de industrialização poderia surgir no processo de acondicionamento dos produtos “*in natura*”, mas somente quando o acondicionamento se desse com o emprego de embalagens de apresentação o que não foi o caso. Nas operações de saída das referidas mercadorias do estabelecimento fiscalizado, as NCM aplicadas foram 48195000 e 48237000, ambas com alíquota de 15% de IPI. No entanto, nada foi recolhido, tendo em vista o uso indevido da suspensão do imposto.

4- Foram identificadas operações de saída de produtos com suspensão do imposto com destino a pessoas físicas e empresas comerciais. Todavia, a suspensão do IPI, prevista no *caput* do art. 29 da Lei n.º 10.637, de 2002, destina-se apenas as saídas para os estabelecimentos industriais (pessoas jurídicas) contribuintes do imposto, de modo que não se encontram alcançadas pelo benefício fiscal as operações cujos destinatários sejam pessoas físicas, ainda que caracterizadas como produtores rurais inscritos no CNPJ, ou empresas comerciais.

5- Constatou-se a existência de várias notas fiscais nas quais não constava a expressão “Saída com suspensão do IPI”, bem como a especificação do dispositivo legal correspondente.

6- Verificou-se ainda a ausência de declarações de alguns adquirentes, informando a respeito do atendimento dos requisitos estabelecidos para a fruição do benefício fiscal, como também a existência de declarações emitidas em data posterior à saída de algumas vendas.

Irresignado com o lançamento fiscal, do qual foi cientificado em 16/08/2019 (docs. de fls. 388/389), o contribuinte ingressou, em 16/09/2019 (doc. à fl. 393), com a impugnação de fls. 395/438 dos autos digitais na qual em síntese:

a) Faz breve relato a respeito de suas atividades e de circunstâncias concernentes à autuação e afirma que “*é inequívoca a ilegalidade da exigência, visto que se encontra maculada de nulidade, além da manifesta regularidade das operações e de conduta da Impugnante, não merecendo prosperar os argumentos fazendários*”.

b) Preliminarmente ao mérito, sustenta a necessidade de suspensão da exigibilidade do débito objeto do presente lançamento, em consonância com o art. 151, III, do CTN, e pugna pela sua nulidade, alegando:

i) A incompetência da autoridade fiscal, visto que sem ordem expressa teria atuado fora de sua jurisdição, por estar lotada em repartição fiscal de domicílio diferente do seu, o que contrariaria dispositivos do Decreto n.º 7.212/2010 (art. 505, § único) e da Portaria

RFB n.º 1.687/2014 (§§ 4º e 5º, do art. 7º), além dos arts. 91 a 93 da Lei n.º 4.502/1964 e 10, 12 e 59, I, todos do Decreto n.º 70.235/72;

ii) A existência de fundamentação legal estranha à lide, tendo em vista que o Fisco faz menção no auto de infração contestado, dentre outros, aos arts. 44 e 45, do RIPI/2010, os quais se mostram completamente estranhos à relação jurídica estabelecida, ocasionando inevitável insegurança jurídica, haja vista que se referem a bebidas alcoólicas e não alcoólicas, situação totalmente distinta da sua realidade. Sobre o tema, apresenta uma série de excertos doutrinários e conclui ser incontestável a nulidade da autuação, em razão da inobservância do art. 10, IV, do Decreto n.º 70.235/72.

iii) Ofensa aos princípios constitucionais da legalidade, motivação, ampla defesa, contraditório e segurança jurídica, ocasionando afronta aos arts. 5º, LV e 37, da CF, 2º da Lei n.º 9.784/99 e 50 da Lei n.º 9.784/99, e incorrendo na nulidade do lançamento, conforme disposto no art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/75.

c) Passa a tecer esclarecimentos a respeito da sua atividade e da de seus clientes e, após detalhar o processo de fabricação dos seus produtos (cita: estojo e bandeja), comenta que *“sua produção tem especial enfoque no atendimento personalizado de indústrias avícolas e de indústrias dedicadas ao cultivo e comercialização de frutas”*.

d) Expõe que, do ponto de vista comercial, um dos fatores mais importantes a ser considerado *“é o correto acondicionamento na embalagem”*, o qual *“será responsável tanto pela identificação e rotulagem do produto, em observância às regras da Anvisa e do Ministério da Agricultura, como também pela qualidade, integridade e manutenção das características físicas do produto”*.

e) Argumenta que as embalagens que produz *“sejam elas destinadas ao transporte, ao acondicionamento comercial ou auxílio orgânico no cultivo, revelam-se essenciais para a (sic) proteger os alimentos, evitar contaminações e desperdícios, garantindo a entrega do produto ao consumidor”*.

f) Aludindo ao princípio da não cumulatividade do IPI (art. 153, II, §3º da CF), defende que se utilizou corretamente da suspensão do imposto, haja vista que as mercadorias industrializadas pelos seus adquirentes – ovos e melão, constam expressamente especificadas como produtos industrializados na TIPI, ainda que grafadas com a notação NT (não tributados).

g) Aduz que a sua obrigação como vendedor reside apenas na exigência de Declaração dos seus adquirentes, na qual conste que estes atendem a todos os requisitos estabelecidos (art. 29, §7º, inc. II, da Lei n.º 10.637/02), *“sendo que referido documento possui força fiscal, acobertando as saídas sem o destaque do IPI em Nota Fiscal (NF)”*.

h) Alega que a legislação impõe que a suspensão do IPI incida nas vendas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à **ELABORAÇÃO** (termo mais amplo e irrestrito do que “industrialização”) dos produtos classificados, dentre outros, nos Capítulos 4 e 8 da TIPI, nos quais se encontram inseridos, respectivamente, os produtos ovos e melão.

i) Assevera que de acordo com a fiscalização o art. 29 da Lei n.º 10.637/2002 seria letra morta, posto que jamais poderia ser aplicado à indústria avícola, uma vez que no seu entender (da fiscalização) não se trataria de industrialização. No entanto, *“o legislador expressamente previu tal hipótese de forma a beneficiar os produtos descritos no Grupo 4 da TIPI e ainda alargou o conceito da aplicação destes produtos para a “elaboração”*.

j) Abordando o conceito de industrialização, transcreve os arts. 4º do RIPI/2010 e 46 do CTN, além de excerto doutrinário, e procura defender que o caso tratado nos autos é o

de “*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*”.

l) Prossegue sua abordagem afirmando que o que está em questão é a atividade comercial de distribuição de ovos e frutas por parte dos adquirentes dos materiais de embalagem, a qual, para ocorrer, “*demandam a realização de várias etapas precedentes, dentre as quais, a fase industrial de beneficiamento dos produtos agrícolas*”. Nesta linha, afirma que é justamente todo o beneficiamento e acondicionamento a que são submetidos os produtos em pauta que implicam na industrialização demonstrada, a qual não está relacionada à obtenção e fornecimento diminuto do bem agrícola para uso familiar ou residencial, mas sim à comercialização em larga escala de produtos agrícolas, com saídas para centros comerciais de atacado e varejo.

m) Sugere que a complementação dos produtos semi-acabados com a utilização de acessórios (cita o Parecer Normativo CST nº 154/71) caracteriza o beneficiamento, visto que se trata de produto preexistente que, mantendo sua individualidade, tem aperfeiçoado seu funcionamento, utilização, acabamento e aparência exterior. Neste mesmo sentido, segundo seu ponto de vista, o acondicionamento ora tratado não seria “*tão somente para fins de transporte, mas sim para fins de apresentação e conservação da mercadoria*”.

n) Neste contexto, diz que “*é incontestável a impossibilidade de efetivação da operação sem as embalagens*” e que “*Não é sequer razoável esperar que os produtores destinassem suas mercadorias – ovos, que são notoriamente sensíveis, aos supermercados e estabelecimentos comerciais sem qualquer embalagem*”.

o) Conclui a questão reiterando que “*a atividade de beneficiamento/acondicionamento está inserida no processo industrial, dele resultando um produto industrializado a ser posteriormente comercializado*”, e acresce que os produtos industrializados pelos seus destinatários “*não se amoldam em nenhuma das situações de exclusão do conceito de industrialização, descritas no art. 5º do RIPI/2010*”.

p) Volta a insistir no enquadramento da produção de ovos como sendo atividade inserida no conceito de industrialização e descreve quais seriam, segundo o Regulamento sobre a Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal – RIISPOA (Decreto nº 9.013/2017), as etapas de tal processo. Seguindo o mesmo raciocínio, explica que as frutas comercializadas pelos seus clientes sofrem igual processo de beneficiamento/acondicionamento, especialmente com relação ao melão, cujo “*processo produtivo vai desde o plantio, cultivo, desbaste, colheita, recepção, lavagem, sanitização, classificação pelo tamanho e análise de qualidade, rotulagem, embalagem e distribuição/comercialização*”.

q) Pondera que os protetores de melão devem ser considerados como insumos na condição de material intermediário, haja vista que, apesar de não serem consumidos de forma imediata, são biodegradáveis e se destinam ao uso nos diversos segmentos industriais, tais como a indústria agrícola de fruticultura, sendo importantes pela proteção que proporcionam e pelo auxílio que dão no desenvolvimento e aparência dos frutos, principalmente dos mais sensíveis, garantindo assim sua qualidade comercial.

r) Argui que não há no RIPI/2010, na Lei nº 10.637/2002 ou ainda na IN nº 948/2009, nada que limite a abrangência da suspensão às pessoas jurídicas, ou que estabeleça vedação às operações realizadas com pessoas físicas – com ou sem inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ). Neste diapasão, assevera que “*se a norma suspensiva não buscou restringir o benefício ao tipo empresarial do adquirente, não pode a Autoridade Fiscal, por mera discricionariedade, querer ampliar ou alterar o seu conceito e alcance. Tampouco lhe é dado (sic) a possibilidade de interpretar a regra ao seu bel prazer*”.

s) Fala que a conclusão da SC COSIT n.º 94/2018, trazida pelo Fisco, não é a mais adequada ao caso em tela, porque a sujeição obrigatória nos termos da mesma só vincula a Receita Federal e o consultante, e também porque a referida solução aborda especificamente as aquisições por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, situação prevista no inciso III, do art. 46, enquanto “*que as operações autuadas se enquadram na previsão do inciso I, do mesmo diploma legal*”.

t) Comenta que “*existe previsão legal de equiparação das pessoas a pessoas jurídicas, para fins de incidência do Imposto de Renda, conforme se vê do art. 150 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR)*” e que alguns dos produtores rurais destinatários das suas embalagens são devidamente inscritos perante o CNPJ, por força de determinação do Estado de São Paulo, sendo inequívoco que para tais situações, ao contrário do que suscitou o Fisco, é devida a aplicação da suspensão em discussão. A este respeito, cita as Soluções de Consulta n.º 111/2012 e n.º 567/2007.

u) Aponta que as ocorrências identificadas pelo Fisco como sendo relativas a saídas para empresas comerciais na realidade tratam-se, em sua maioria, de operações com destino a cooperativas de produção rural, as quais, segundo expõe, configuram-se como sendo sociedades de produtores rurais pessoas físicas e/ou jurídicas que industrializam produtos tributados pelo IPI, sendo consideradas estabelecimentos industriais contribuintes do IPI, e, portanto, aptas a propiciarem o aproveitamento da suspensão do imposto nas saídas a elas destinadas.

v) Propõe que seja cancelada a penalidade imposta, por considerar que não pode ser responsabilizado pela destinação que é dada pelos adquirentes das mercadorias, haja vista que lhe seria cabível apenas exigir do adquirente a apresentação da Declaração de que atende aos requisitos legais, o que foi efetivado.

x) Alega que a multa aplicada seria confiscatória e também que a sua imposição ultrapassaria os limites da razoabilidade e proporcionalidade, e configuraria “*meio de expropriação abusiva e injustificada do patrimônio do contribuinte em prol do Estado*”.

Sobre o tema, transcreve ainda ementas de julgados do STF e menciona que não houve intenção de lesar o Fisco, não havendo também que se falar na prática de dolo, fraude ou simulação.

z) Com base em ementa do CARF que transcreve, pugna pela possibilidade de provar o alegado por meio da apresentação de novos documentos, “*assim como pela conversão dos autos em diligência para produção de prova pericial (...), dada a especificidade e complexidade do tema abordado, a fim de garantir o efetivo atendimento do princípio da verdade material (...)*”.

Ao final, requer:

Preliminarmente, que seja: i) determinada a suspensão da exigibilidade do débito, nos moldes do art. 151, inc. III do CTN, até que sobrevenha decisão definitiva nestes autos; e ii) reconhecida e declarada a nulidade do Auto de Infração, dada a incompetência territorial do Auditor-fiscal responsável pela sua lavratura, o uso de normas completamente estranhas a relação jurídica em análise e a afronta aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa, contraditório e segurança jurídica.

No mérito, que seja: i) cancelado o Auto de Infração, tendo em vista: a plena regularidade das operações indevidamente autuadas; a correta utilização do benefício, ante a indicação expressa na norma suspensiva dos produtos industrializados pelos seus adquirentes; a objetiva indicação do legislador do termo “*elaboração*” dos produtos contidos nos Grupos 4 (ovo) e 8 (melão) da TIPI; a subsunção do conceito de industrialização, este entendido em quaisquer de suas modalidades, inclusive por beneficiamento; a não limitação ou restrição da suspensão à pessoa jurídica e/ou física; a indevida equiparação de empresas comerciais com cooperativas e o pleno atendimento

dos requisitos de fruição do benefício; ii) subsidiariamente, caso não seja deferido o cancelamento total da autuação, que seja determinado o cancelamento da multa imposta, dada a ausência de responsabilidade em relação à atividade empresarial de terceiro (adquirente); e iii) subsidiariamente, caso não seja cancelada a integralidade da autuação e/ou da penalidade aplicada, que seja reduzida a multa aplicada a patamares condizentes com os ditames legais.

Protesta ainda por provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, notadamente pela possibilidade de juntar outros documentos durante o trâmite do presente processo, bem como pela conversão dos autos em diligência para elaboração de perícia técnica, a ser realizada no momento processual mais oportuno.

É o que importa relatar.

A impugnação foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2015, 2016

SAÍDAS COM SUSPENSÃO. LEI Nº 10.637/2002. CONDIÇÃO DE INDUSTRIAL DO DESTINATÁRIO.

Embora no *caput* do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, o termo “estabelecimento” não se faça acompanhar da qualificação “industrial”, o seu § 2º é explícito ao especificar que o disposto no *caput* aplica-se a “estabelecimento industrial”. Destarte, não restam dúvidas quanto à necessária condição de industrial do estabelecimento adquirente dos produtos beneficiados pela suspensão.

SAÍDAS COM SUSPENSÃO. LEI Nº 10.637/2002. NECESSIDADE DE UTILIZAÇÃO DAS MERCADORIAS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Ao citar, precisamente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos que discrimina, a lei indica que os produtos adquiridos devem ser empregados no processo produtivo do estabelecimento adquirente, em operações de industrialização.

SAÍDAS COM SUSPENSÃO. LEI Nº 10.637/2002. DECLARAÇÃO DOS ADQUIRENTES. FALTA DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

A declaração apresentada pelos adquirentes de produtos beneficiados pela suspensão tributária trata-se de um pré-requisito e uma condição legal para que tais produtos possam sair com a mencionada suspensão do estabelecimento produtor e fornecedor das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Todavia, a declaração não se constitui em salvaguarda que garanta, incondicionalmente, o direito à suspensão do imposto ao seu portador, não se configurando em documento hábil a dar respaldo à saída de mercadorias com o IPI suspenso, caso os adquirentes não atendam às condições estipuladas pela lei.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015, 2016

DECISÃO JUDICIAL. EFEITOS.

Não sendo parte no litígio objeto de ação judicial, o sujeito passivo não pode usufruir dos efeitos da sentença ali prolatada, posto que tais efeitos são “*inter partes*” e não “*erga omnes*”.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015, 2016

AÇÃO FISCAL. AUDITOR-FISCAL DE OUTRA JURISDIÇÃO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

A competência para proceder à fiscalização do sujeito passivo é relativa e não há nulidade na ação fiscal efetuada por auditor-fiscal de outra unidade da Receita Federal. Aplicação da Súmula CARF nº 27.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. DESCABIMENTO.

Não havendo cerceamento ao direito de defesa e sendo o lançamento procedido por autoridade competente, atendendo aos requisitos legais, descabe a arguição de nulidade.

MATÉRIA CONSTITUCIONAL. ANÁLISE POR AUTORIDADE JULGADORA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe apreciação de alegação de inconstitucionalidade de lei em sede de processo administrativo fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado contribuinte apresentou Recurso Voluntário arguindo os seguintes pontos:

III – PRELIMINAR

III.1 – NECESSIDADE DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO DÉBITO CONSUBSTANCIADO NO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO

III.2 – NULIDADE POR INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE AUTUANTE

III.3 – NULIDADE POR FUNDAMENTAÇÃO LEGAL ESTRANHA À LIDE

III.3 – NULIDADE POR OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

IV - MÉRITO

IV.1 – ESCLARECIMENTOS A RESPEITO DA ATIVIDADE DA RECORRENTE E DE SEUS CLIENTES

IV.2 – SUSPENSÃO DO IPI – CORRETA UTILIZAÇÃO PELA RECORRENTE

IV.3 – CONCEITO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

A) ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR BENEFICIAMENTO

B) PROTETORES DE MELÃO – MATERIAL INTERMEDIÁRIO

IV.4 – DEMAIS IRREGULARIDADE REALIZADAS PELA FISCALIZAÇÃO

A) NÃO LIMITAÇÃO DA SUSPENSÃO DO IPI À PESSOA JURÍDICA E/OU FÍSICA

B) INDEVIDA EQUIPARAÇÃO DE EMPRESAS COMERCIAIS COM COOPERATIVAS

IV.5 – SUBSIDIARIAMENTE – IRREGULARIDADE DA SANÇÃO

IV.6 – CONFISCATORIEDADE DA MULTA IMPOSTA

V – PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Sendo esses os pontos a analisar, passo ao voto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário de fls. fls. 545 a 590 foi apresentado tempestivamente e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento e passo a apreciar as preliminares arguidas.

Da alegação de necessidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Sobre o pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, trata-se de argumento desnecessário ao passo que, conforme constou no acórdão recorrido, esta previsto na lei sua obrigatoriedade, veja-se:

Com relação à suspensão da exigência do crédito tributário aventada pelo impugnante, deve-se esclarecer que, por força do art. 151, III, do Código Tributário Nacional (CTN), a apresentação tempestiva da impugnação já teve o condão de suspender o crédito tributário objeto da autuação analisada neste processo.

Por conseguinte, a preocupação do contribuinte, no que concerne à suspensão da exigibilidade dos créditos lançados é superada pela garantia legal, descabendo na presente análise maiores considerações a respeito.

Da alegação de nulidade por incompetência da autoridade autuante.

De igual maneira, sobre a alegação preliminar de nulidade do auto por incompetência da autoridade autuante remeto-me ao que constou no acórdão recorrido que de forma didática e amparado pela legislação vigente observou o que passo a transcrever:

O impugnante também alegou na forma de preliminar a incompetência do Auditor-fiscal responsável pela autuação, em razão da referida autoridade estar lotada em domicílio distinto do seu.

Quanto a tal aspecto, primeiramente, cumpre esclarecer que o Decreto nº 70.235, de 1972, relativiza a jurisdição territorial da autoridade fiscal, conforme art. 9º, §§ 2º e 3º:

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Como se constata, não há irregularidade alguma no procedimento em questão, o qual apenas visa a racionalizar, em nível nacional, as ações fiscais.

Ademais, a competência para o exercício da execução da fiscalização e da constituição do crédito tributário é do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme previsão do art. 142 do CTN e da Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º, I, "a", "c" e "d".

Para encerrar a questão, vale transcrever a Súmula CARF nº 27, a qual dispõe o seguinte:

Súmula CARF nº 27:

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Nesse sentido, oportuno observar que o entendimento sumular é de aplicabilidade obrigatória pelo Conselheiro Relator, conforme consta no RICARF - Portaria MF 1.634 de 21 de dezembro de 2023., artigo 85, inciso VI¹. Assim, afasto a preliminar arguida.

Da alegação de nulidade por fundamentação legal estranha à lide.

Ainda em sede preliminar, o contribuinte alega ser nulo o auto de infração em razão de constar no enquadramento legal, legislação estranha ao caso. Isso porque, consta citação, por parte da autoridade fiscal, de dispositivos do RIPI/2010 (arts. 44 e 45) que dizem respeito aos casos de suspensão das bebidas alcoólicas e não alcoólicas.

Nesse ponto entendo que o motivo principal da autuação foi corretamente enquadrado pela fiscalização, qual seja, os art. 40 a 42, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, Decreto nº 7.212, de 2010, que tratam das disposições preliminares da suspensão do IPI e estabelecem:

“Art. 40. Somente será permitida a saída ou o desembaraço de produtos com suspensão do imposto quando observadas as normas deste Regulamento e as medidas de controle expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 41. O implemento da condição a que está subordinada a suspensão resolve a obrigação tributária suspensa.

Art. 42. Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse (Lei nº 4.502, de 1964, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso II).

§ 1º Se a suspensão estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a suspensão não existisse.

§ 2º Cumprirá a exigência:

I - o recebedor do produto, no caso de emprego ou destinação diferentes dos que condicionaram a suspensão; ou

II - o remetente do produto, nos demais casos.” (Grifo adicionado).

Os dispositivos acima citados constam expressamente no relatório fiscal, e os demais que norteiam o mesmo assunto (Seção II – Dos Casos de Suspensão) em nada prejudica a legitimidade do Auto de Infração, conforme constou no julgado *a quo*, que abaixo destaco:

(...)

¹ Art. 85. Perderá o mandato o conselheiro que:

(...)

VI - deixar de observar enunciado de súmula do CARF ou de resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como o disposto nos art. 98 a 100;

Quanto a tal questão, cabe esclarecer que a referida citação, de fato ocorrida, em nada prejudicou o entendimento das razões que deram base ao lançamento, mesmo porque aborda situações afetas a seara tratada (Sessão II – Dos Casos de Suspensão) e veio acompanhada de extenso rol de dispositivos concernentes à suspensão e às demais circunstâncias que fundamentaram a autuação, os quais foram complementados com detalhado relato dos procedimentos levados a cabo pela fiscalização e dos dispositivos legais afetos à matéria, por meio do "Relatório da Ação Fiscal" acostado às fls. 24/41, o que findou por permitir ao impugnante conhecer todos os elementos componentes da ação fiscal e, assim, propiciou-lhe meios para livre e plenamente manifestar suas razões de defesa, como efetivamente o fez.

Deste modo, não se vislumbra a existência de qualquer irregularidade na condução da ação fiscal.

Dentro dessas razões entendo que presente no Auto a correta motivação fiscal e por essa razão afastado a preliminar de nulidade.

Da alegação de nulidade por ofensa aos princípios constitucionais.

Alega o recorrente que o auto de infração é nulo por ofender diversos princípios constitucionais, fazendo alusão as nulidades que acima já foram afastadas, vejamos o que constou no Recurso:

(...)

Em outras palavras, não se trata de se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei, mas sim reconhecer que a Fiscalização está obrigatoriamente vinculada a observância dos princípios constitucionais e, uma vez que os afronta, deve ser penalizada, neste caso, com a declaração de nulidade de seu ato.

Assim, no caso em tela considerando a ausência de motivação fiscal dada a ilegitimidade ativa; a deficiência quanto a fundamentação da autuação; e a aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa, contraditório e segurança jurídica, em ofensa aos arts. 5º, inc. LV e 37, da CF, art. 2º da Lei nº 9.784/99 e art. 50 da Lei nº 9.784/99, é manifesta a incorrência na nulidade disposta no art. 59, inc. II do Decreto nº 70.235/75, impondo-se a reforma da decisão recorrida.

Conforme já amplamente debatido até aqui, entendo que o Auto de Infração atende aos requisitos formais e materiais, não havendo o que se falar em qualquer nulidade a ser sanada. O direito de defesa do contribuinte foi e esta sendo amplamente exercido e a motivação da autuação se mostrou legítima.

Sendo assim, afastado todas as preliminares pelos motivos acima expostos.

MÉRITO

No mérito a recorrente faz esclarecimentos acerca de suas atividades, que consiste na fabricação de embalagens sustentáveis de bandejas e estojos para ovos e frutas, destacando que:

(...)

Como mencionado alhures, sua produção tem especial enfoque no atendimento personalizado de indústrias avícolas e de indústrias dedicadas ao cultivo e comercialização de frutas.

A avicultura é a criação d

e aves para produção de alimentos, em especial carne e ovos. No que diz respeito ao ovo, em função dos benefícios à saúde, se consumido de forma adequada, a sua comercialização vem aumentando gradativamente, se revelando um negócio promissor e rentável.

Um dos fatores mais importantes, do ponto de vista comercial, é o correto acondicionamento na embalagem, que será responsável tanto pela identificação e rotulagem do produto, em observância às regras da Anvisa e do Ministério da Agricultura, como também pela qualidade, integridade e manutenção das características físicas do produto.

Isto porque a casca do ovo, que é extremamente porosa, permite trocas gasosas entre o conteúdo interno do ovo e o seu exterior, justificando assim a imprescindibilidade de uma embalagem adequada.

Nesse cenário, para a comercialização de suas mercadorias, as indústrias avícolas devem se ater a uma série de leis que regulamentam a forma de acondicionamento dos produtos alimentícios, devendo adquirir materiais de embalagens tais quais os produzidos pela Recorrente.

De igual sorte, as indústrias frutícolas que atuam no cultivo e comercialização de frutas, encontram a cada dia maior espaço no mercado, dada a disseminação do ideal de vida saudável, tendo de se ordenar para atender a demanda, porém, sempre dentro dos limites legais e atentas às regras da vigilância sanitária.

Para tanto, os cuidados com a preservação das características dos produtos, vão desde o plantio e cultivo, até as boas embalagens para frutas, sejam elas destinadas a auxiliar na cultura no campo, ao transporte ou à apresentação da mercadoria. Isto porque, muitas frutas são frágeis e influenciadas por fatores externos, estando mais suscetíveis a danos caso não acondicionadas corretamente.

Em ambos os casos, o que se verifica são operações industriais e complexas - como será melhor abordado em tópico próprio adiante, que envolvem diversas etapas, iniciadas em uma atividade agrícola, evoluindo para o trato, seleção, separação, tratamento, correto acondicionamento e distribuição de produtos altamente sensíveis.

A questão que ora se coloca é a de que as embalagens produzidas pela Recorrente, sejam elas destinadas ao transporte, ao acondicionamento comercial ou auxílio orgânico no cultivo, revelam-se essenciais para a proteger os alimentos, evitar contaminações e desperdícios, garantindo a entrega do produto ao consumidor.

(...)

Da alegada suspensão do IPI.

Após relatar sobre os produtos produzidos e comercializados pela recorrente, a mesma passa a discorrer sobre o seu entendimento de que aplica-se a eles a suspensão do IPI. Vejamos:

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 seguinte intuito:

20. O art. 31 institui 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.**

Registre-se, por oportuno, que essa 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. (g.n.)

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.

No mesmo sentido, temos a disposição dos art. 46 do RIPI/20106, e no art. 21 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 948/2009, que reproduzem o enunciado supratranscrito.

Dos referidos dispositivos, verifica-se 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).

A respeito dos produtos contidos nos capítulos da TIPI, salientamos aqueles previstas nos Capítulos 4 e 8:

Capítulo 4 - Leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos noutros Capítulos

04.07	Ovos de aves, com casca, frescos, conservados ou cozidos.	
0407.1	- Ovos fertilizados destinados à incubação:	
0407.11.00	-- De aves da espécie <i>Gallus domesticus</i>	NT
0407.19.00	-- Outros	NT
0407.2	- Outros ovos frescos:	
0407.21.00	-- De aves da espécie <i>Gallus domesticus</i>	NT
0407.29.00	-- Outros	NT
0407.90.00	- Outros	0
04.08	Ovos de aves, sem casca, e gemas de ovos, frescos, secos, cozidos em água ou vapor, moldados, congelados ou conservados de outro modo, mesmo adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes.	
0408.1	- Gemas de ovos:	
0408.11.00	-- Secas	0
0408.19.00	-- Outras	0
	Ex 01 - Frescas	NT
0408.9	- Outros:	
0408.91.00	-- Secas	0
0408.99.00	-- Outros	0
	Ex 01 - Frescos	NT

Capítulo 8 - Fruta; cascas de citros (citrinos*) e de melões

08.07	Melões, melancias e mamões (papaia), frescos.	
0807.1	- Melões e melancias:	
0807.11.00	-- Melancias	NT
0807.19.00	-- Outros	NT
0807.20.00	- Mamões (papaia)	NT
08.08	Maças, peras e marmelos, frescos.	
0808.10.00	- Maças	NT
0808.30.00	- Peras	NT
0808.40.00	- Marmelos	NT

Vale rememorar a disposição do RIPI/2010 quanto a finalidade da TIPI:

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI.

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não tributado)

Com efeito, **as mercadorias industrializadas pelos adquirentes da Recorrente – ovos (Capítulo 4) e melão (Capítulo 8), constam expressamente dentre as especificações dos produtos industrializados da TIPI**, ainda que com a notação NT (não tributados).

Destaque-se que as regras suspensivas alcançam, inclusive, os produtos NT, como é o caso dos capítulos destacados acima.

Portanto, tendo ambos os Capítulos sido eleitos pelos arts. 29 da Lei nº 10.637/02, art. 46 do RIPI/10 e art. 21 da IN nº 948/09, como hipótese de saída suspensa de IPI, **resta inequívoco que o benefício fiscal em voga alcançou as operações indevidamente autuadas.**

Lado outro, a fiscalização autuante contraria os argumentos da fiscalizada, dispondo que:

(...)

4.1. Bandejas, tampas e protetores para ovos e frutas – Não caracterização de industrialização.

O art. 29 da Lei 10.637/2002 determina que sairão com suspensão de IPI as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a

estabelecimentos que se dedique preponderantemente à elaboração dos produtos ali indicados.

No mesmo sentido, a IN RFB 948/2009, em seu art. 24, dispõe que a aquisição com suspensão de IPI pelos adquirentes que atendam aos requisitos de preponderância, aplica-se somente a matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que forem utilizados no processo produtivo do respectivo estabelecimento.

Portanto, é condição, para a saída com suspensão de IPI, que o adquirente não só elabore produtos, como também utilize em seu processo produtivo a mercadoria saída com suspensão.

Por sua vez, a Solução de Consulta nº 159 COSIT, de 26/09/2016, esclareceu o significado do termo "elaboração", vejamos:

“... que a “elaboração” de produtos relacionados no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, é uma das condições para o gozo da suspensão em voga. Por “elaboração” entende-se qualquer das operações de industrialização contidas no art. 4º do RIPI, 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 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, 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).” Grifo adicionado.

Logo, resta claro que, para usufruir da suspensão, os produtos devem ser destinados ao uso no processo produtivo dos estabelecimentos adquirentes.

No entanto, até a colheita das frutas e recolha 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. Por sua vez, a Solução de Consulta nº 159 – Cosit, de 26/09/2018, diante de questionamentos formulados quanto ao gozo do benefício fiscal do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, concluiu que o acondicionamento de produtos por meio da colocação de embalagens de apresentação se enquadra no conceito de elaboração para fins da suspensão prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002.

Os conceitos de embalagem de transporte e de apresentação são fornecidos pelo art. 6º do RIPI/10, e 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)”

Portanto, como previsto na legislação acima exposta, o acondicionamento para transporte não caracteriza industrialização para fins de incidência ou não do IPI.

Ou seja, para que haja a industrialização é necessário que o acondicionamento seja de apresentação.

Quanto à mercadoria em si, os seguintes produtos foram comercializados com suspensão de IPI, em 2015 e 2016:

Descrição da Mercadoria/Serviço
PROTMELON - CINZA
PROTMELON - VERDE
T- BANDEJA SMALL CARGO - CINZA
T- BANDEJA SMALL CARGO - VERDE
T-TAMPA SMALL CARGO - CINZA
T-TAMPA SMALL CARGO - VERDE

T.15-BANDEJA POLPA MOLD.VERDE
T.16-BANDEJA EGG TEC UNIC - CINZA
T.16-BANDEJA EGG TEC UNIC - VERDE
T.16D-BANDEJA EGG TEC D - CINZA
T.16D-BANDEJA EGG TEC D - VERDE
T.17-BANDEJA POLPA MOLD.VERDE
T.20-BANDEJA POLPA MOLD.VERDE
T.4M-BANDEJA POLPA MOLD. CINZA
T.5M-BANDEJA POLPA MOLD. CINZA
T.6M-BANDEJA POLPA MOLD. CINZA

Nas operação de saída destas mercadorias, as NCMs utilizadas pela empresa fiscalizada foram 48195000 e 48237000 (em anexo, planilha com a identificação pormenorizada em cada nota fiscal), ambas com alíquota de 15% de IPI. No entanto, nada foi recolhido, tendo em vista o uso indevido da suspensão do imposto.

O julgado *a quo*, ora recorrido, ratifica as razões da fiscalização e acrescenta que:

Como se vê, embora no *caput* do art. 29 o termo “estabelecimento” não se faça acompanhar da qualificação “industrial”, o seu § 2º é explícito ao especificar que o disposto no *caput* aplica-se ao **estabelecimento industrial adquirente**. Destarte, não restam dúvidas quanto à necessária condição de industrial do estabelecimento adquirente dos produtos beneficiados pela suspensão.

Neste contexto, é importante ponderar que a saída de produtos industrializados do estabelecimento com a suspensão do IPI é medida excepcional, que afasta a obrigação de lançamento e recolhimento do imposto. Por isso, reclama exegese restrita, determinada pelo art. 111 do CTN, o qual, por si só, é suficientemente claro no tratamento da questão:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

(...) (grifou-se)

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.

Noutra vertente, cabe salientar que a fiscalização também concluiu que os produtos saídos com suspensão (bandejas, tampas e protetores) não foram utilizados no processo produtivo dos estabelecimentos adquirentes.

Com efeito, ao citar precisamente “*matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem*”, o acima transcrito art. 29 da Lei nº 10.637/2002, está especificando que tipo de mercadorias está submetendo ao seu regramento. E, como se sabe, “*matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem*” são insumos que se aplicam em um processo de industrialização *stricto sensu*. Portanto, ao discriminar “*As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos (...)*”, a lei indica que os produtos adquiridos devem ser destinados ao emprego no processo produtivo do estabelecimento destinatário, em operações definidas como industrialização, na elaboração dos produtos que define.

Nesta linha, verifica-se que no momento em que o adquirente realiza a recolha dos ovos e a colheita das frutas (produtos NT) não ocorre qualquer atividade considerada como sendo de industrialização, posto que os primeiros são produzidos através da criação de aves poedeiras, enquanto que as frutas (melões) são cultivadas em lavouras, o que denota serem os referidos produtos “*in natura*” originários de atividade rural/agrícola não se enquadrando no conceito de industrialização definido na legislação do IPI.

Da mesma forma tem-se que o acondicionamento dos ovos e dos melões *in natura* 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, rótulos promocionais, que valorizem ou promovam os bens nelas contidos, diferenciando-os em relação a outros semelhantes ou em relação à forma como originalmente eram apresentados. 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.

Sendo assim, quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte das mercadorias (acondicionamento ou reacondicionamento) não há que se falar em industrialização, de modo que nenhuma das qualidades das embalagens enaltecidas pelo impugnante em seu arrazoado é capaz de modificar a descaracterização da operação de industrialização.

Diante todo o exposto, existe uma questão central que precisa ser enfrentada e que foi alvo das argumentações da ora recorrente em seu manifesto, reiterada em seu recurso, no que diz respeito ao conceito de industrialização a que remete o disposto no § 2º do Art. 29 da Lei nº 10.637. Entende que, o que se verifica nos autos é que a autoridade fiscal “*presumiu que a atividade dos destinatários das mercadorias da Recorrente, não se enquadraria no conceito de industrialização*”, para afastar o benefício da suspensão do IPI.

Neste sentido, discorre amplamente sobre o conceito de industrialização, transcreve os arts. 4º do RIPI/2010 e 46 do CTN, além de excerto doutrinário, e procura defender que o caso tratado nos autos é o de “*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 conseqüente 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.

Perceba que ainda por hipótese, se entenda que a atividade comercial de distribuição de ovos e frutas por parte dos adquirentes, se amolda ao que dispõe o Inciso II, que para ocorrer “*demandada a realização de várias etapas precedentes, dentre as quais, a fase industrial de beneficiamento dos produtos agrícolas*”, sendo atividade inserida no conceito de industrialização, etapas estas justificadas pela recorrente, seja na produção de ovos, sobretudo calcada em questões regulamentares, especificamente sobre a Inspeção Sanitárias de Produtos de Origem Animal - RIISPOA (Decreto nº 9.013/2017), e em relação as frutas comercializadas pelos seus clientes “*vão desde o plantio e cultivo (desbaste, colheita, recepção, lavagem, sanitização, classificação pelo tamanho e análise de qualidade, rotulação, embalagem e distribuição/comercialização) até as boas embalagens para frutas, sejam elas destinadas*”, ainda pende a ser perquirido, na análise sistemática da legislação retro mencionada, o devido enquadramento do Inciso IV acima transcrito.

O referido inciso reza justamente sobre o produto alvo deste PAF: as embalagens (bandejas, tampas e protetores para ovos e frutas), que no caso foi entendida pela Autoridade

Fiscal como usadas no condicionamento para proteção e transporte, logo, não utilizados no processo produtivo dos estabelecimentos adquirentes, assim não atendendo aos requisitos legais condicionantes à utilização da saída com suspensão de embalagens para apresentação da mercadoria.

A recorrente em citação ao Parecer Normativo CST n.º 154/71, busca traçar um racional para a aplicação dos incisos em conjunto, o que se extrai do enxerto abaixo:

m) Sugere que a complementação dos produtos semi-acabados com a utilização de acessórios (cita o Parecer Normativo CST n.º 154/71) **caracteriza o beneficiamento**, visto que se trata de produto preexistente que, mantendo sua individualidade, tem aperfeiçoado seu funcionamento, utilização, acabamento e aparência exterior. Neste mesmo sentido, segundo seu ponto de vista, o acondicionamento ora tratado não seria **“tão somente para fins de transporte, mas sim para fins de apresentação e conservação da mercadoria”**.

Dispondo a legislação do IPI que somente será permitida a saída ou o desembaraço de produtos com suspensão do imposto quando observadas as normas estabelecidas, deve-se entender que qualquer falta implicará na exigência do imposto incidente sobre a referida operação.

Nesse passo, coaduno com os argumentos postos pela fiscalização, de que as embalagens vendidas pela fiscalizada, estão compreendidas na armazenagem e/ou transporte dos produtos, o que justifica o entendimento de que deve ser aplicado o art. 4º, IV do RAIPI “*salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria*”.

Nesse sentido, pelo que consta nos relatos sobre os *modus operandi* dos adquirentes das embalagens, estas são utilizadas após a industrialização, 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.

Percebam que 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.

Assim, podemos concluir que, se o acondicionamento for apenas para transporte não haverá a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Em sentido contrário, sendo o acondicionamento para apresentação haverá normalmente a tributação do imposto, pois neste segundo caso estamos diante de uma modalidade de industrialização, o que credencia à utilização da saída com suspensão.

Nesse ponto, crucial classificar os requisitos que caracterizam a embalagem como sendo de apresentação ou para simples transporte de produtos, tendo como base o Regulamento do IPI/2010 (RIPI/2010).

O já citado *artigo 4º, caput, IV do RIPI/2010* adotou o critério de exclusão para definir se a embalagem é ou não de apresentação. Segundo esse dispositivo normativo, primeiro deve-se verificar se a embalagem é de transporte, não o sendo, aí sim poderemos estar diante de uma embalagem de apresentação. Apenas poderemos, pois, para ser definido como de apresentação a embalagem ainda precisa atender um segundo critério, qual seja, alterar a apresentação do produto que embala.

Assim, temos que para ser uma embalagem de apresentação a mesma deve atender os seguintes critérios:

- não se destinar apenas ao transporte do produto; e
- alterar a apresentação do produto que embala.

Podemos citar como exemplo o processo de embalagem em estojos, de vários tipos e modelos de ferramentas com objetivo de agregar valores aos produtos, melhorando a apresentação, cuja finalidade é de comercializar jogos de ferramentas em forma de "kits".

Nesse diapasão, o termo “apresentação” não está ligado, no caso específico, aos cuidados com a preservação das características dos produtos, suscetíveis a danos caso não acondicionadas corretamente, mas sim na essência do conceito de industrialização, de modo que nenhuma das qualidades das embalagens enaltecidas pelo impugnante em seu arrazoado é capaz de modificar a descaracterização da operação de industrialização, ainda sobre o que busca se valer, que seja, invocando o beneficiamento, na via de entendimento pelo acabamento ou a aparência do produto, o que neste sentido faz jus os famosos “kits”, estes sim alteram a apresentação dos produtos.

De certo que é característica da industrialização, qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo (artigo 4º RIPI/2010). No beneficiamento, enquanto modalidade de industrialização, não se altera a classificação fiscal do produto, o qual permanece com a sua identidade original, apenas repaginada pelas ações descritas no artigo 4º, inciso II do RIPI 2010. Contudo, a análise a ser feita deve ser sistêmica, ou seja, além de analisar os incisos isoladamente, é importante considerar o contexto geral do texto legal, por vezes eles estão interligados e devem ser lidos em conjunto para obter uma interpretação completa e precisa ao deslinde do caso em prática.

Por fim, a recorrente *“pondera que os protetores de melão devem ser considerados como insumos na condição de material intermediário, haja vista que, apesar de não serem consumidos de forma imediata, são biodegradáveis e se destinam ao uso nos diversos segmentos industriais, tais como a indústria agrícola de fruticultura, sendo importantes pela proteção que proporcionam e pelo auxílio que dão no desenvolvimento e aparência dos frutos, principalmente dos mais sensíveis, garantindo assim sua qualidade comercial”*.

Especialmente no quanto aos protetores de melão, a recorrente informa destinarem-se a proteção da fruta durante o cultivo, *“...protegendo contra as manchas escuras nas cascas, que ocorrem quando estão em contato com a terra, garantindo uma fruta bonita e de qualidade”*, ocorre que além de não discorrer sobre como se dá esse processo, apenas traz ilustração da embalagem biodegradável na qual não exerce a função aventada, quer seja literalmente no cultivo!



PROTETORES DE MELÃO

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 contato direto com o que está sendo fabricado**. Neste conceito não subsomem-se os protetores utilizados pelos adquirentes da SANOVO, que apesar de ajudar tanto no armazenamento, transporte e na preservação das características originais da fruta, não são “produtos intermediários”.

No que concerne as demais irregularidades que a recorrente alega ter sido realizadas pela fiscalização, observa-se que tratam-se de limitações ligadas às empresas adquirentes: a) não limitação da suspensão do IPI à pessoa jurídica e/ou física, b) indevida equiparação de empresas comerciais com cooperativas. Ocorre que, conforme exaustivamente exposto acima, as embalagens produzidas pela recorrente são de acondicionamento e transporte e essas conclusões, são suficientes para manter a autuação, não cabendo aqui analisar as condições dos adquirentes, restando superadas essas questões.

Subsidiariamente a recorrente alega que não tem responsabilidade sobre a fiscalização do uso que é dado aos bens por ela produzidos, reafirmando que:

Incumbe, portanto, ao fornecedor/vendedor (como é o caso da Recorrente), tão somente, a exigência do adquirente da apresentação da Declaração de atendimentos dos requisitos legais, o que foi devidamente atendido neste feito, como se atesta das fls. 63/232 e demais declarações complementares acostadas à Impugnação.

Uma vez perfectibilizado o negócio jurídico de compra e venda, e entregues as referidas Declarações, cessa a responsabilidade do fornecedor/vendedor sobre a obrigação “suspensa”, não sendo devida quaisquer sanções ou agravamento de sua situação, na hipótese de não cumprimento pelo adquirente dos requisitos da preponderância ou emprego das mercadorias suspensas.

Ressalte-se que as empresas envolvidas na operação em análise, são autônomas e distintas, não guardando qualquer relação societária entre si, sendo dotadas tão somente de um interesse comum na transação comercial una e facilmente identificável.

Desta forma, a responsabilidade perante a Receita Federal do Brasil pela veracidade das informações prestadas e pelo efetivo enquadramento na hipótese legal de suspensão, é exclusiva do adquirente.

A decisão recorrida discorre sobre o contexto que se apresenta nos autos frente ao que dispõe o artigo 29, § 7º, inciso II da lei nº 10.637/2002. Vejamos:

SUSPENSÃO DO IPI.

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. 1

§ 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. (incluído por este Relator)

Portanto, a tese defendida pelo impugnante não encontra respaldo no texto literal da lei, na sua finalidade e na jurisprudência administrativa.

No que tange as Declarações dos adquirentes em relação às quais a fiscalização identificou a ocorrência de impropriedades (ausência de declarações de alguns adquirentes e existência de declarações emitidas em data posterior à saída das respectivas vendas), o autuado se limitou a argumentar apenas que cumpriu sua obrigação tendo exigido a apresentação das referidas declarações dos seus adquirentes.

Quanto à matéria, é necessário pontuar alguns aspectos para o seu correto entendimento.

Em primeiro lugar, a declaração apresentada pelo adquirente, em si, não se constitui em prova. A lei não lhe confere este *status*. Trata-se sim, de um pré-requisito e uma condição legal para que os produtos possam sair com a suspensão tributária do estabelecimento produtor das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Em um segundo enfoque, a declaração não se constitui em salvaguarda que garanta, incondicionalmente, o direito à suspensão do imposto ao seu portador. Com efeito, a declaração que não corresponda à realidade dos fatos não produz os efeitos jurídicos que dela se pretenda, ainda que seu portador a tenha recebido de boa fé.

Ademais, em matéria tributária, não importa se o contribuinte deixou de atender às exigências da lei por má-fé e intuito fraudulento ou se tal fato aconteceu por boa-fé ou por puro descuido ou desconhecimento. Não há nessa seara distinção entre dolo e culpa, consoante consagrado no próprio CTN, art. 136, de forma que a culpa do agente é irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva.

Conforme estampado em planilha específica anexada pela fiscalização às fls. 376/379 dos autos, em várias declarações detectaram-se impropriedades, as quais não foram contestadas de forma expressa pelo impugnante, o que levou com que as respectivas declarações deixassem de atender às condições estipuladas pela lei não sendo, por isso, hábeis a darem respaldo à saída de mercadorias com o IPI suspenso.

Desta forma, diversamente do que advoga o impugnante, a obrigação do produtor e vendedor das mercadorias não se restringe a sua condição de estabelecimento industrial e em exigir a declaração do adquirente. Não é demais lembrar, mais uma vez, que a saída de produtos industrializados do estabelecimento com a suspensão do IPI é medida excepcional, que afasta a obrigação de lançamento e recolhimento do imposto. Por isso, incumbe ao beneficiado comprovar a situação excludente da obrigação de pagamento do tributo.

(...)

Sobre as declarações apresentadas, que visam suprir a exigência legal do artigo 29, § 7º, inciso II da lei n.º 10.637/2002, é de se destacar que são de suma importância quando o produto de fato for passível de suspensão, logo, trata-se de uma análise a ser realizada após superada a fase relacionada ao uso do produto. No presente caso a suspensão não é devida em razão das embalagens serem destinadas ao acondicionamento e transporte, sendo dispensável as cartas de apresentação e também a análise da responsabilização que a recorrente pretende imputar aos seus adquirentes.

DA MULTA DE OFÍCIO

Por fim, o recorrente alega que a multa de ofício aplicada é confiscatória, excessiva e inconstitucional. Ocorre que a multa aplicada ao caso esta prevista na legislação, a saber, artigo 44 da Lei 9.430 de 1996, veja-se:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)"

Estando a norma em vigor, não compete a administração pública avaliar a sua constitucionalidade. Nesse sentido é a súmula CARF n.º 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Mantenho, portanto, a multa de ofício.

Conclusões.

Diante do exposto rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa