



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

**Processo n°** 13609.000326/2003-91  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-002.866 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 23 de abril de 2014  
**Matéria** COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** RECAPAGEM CASTELO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

RECAUCHUTAGEM OU RECAPAGEM DE PNEUS PARA CONSUMO DE DESTINATÁRIO ENCOMENDANTE. EXCLUSÃO DO CONCEITO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IPI.

Atividade de recauchutagem ou recapagem de pneus quando efetuada exclusivamente para consumo final do destinatário encomendante, tem-se como excludente do conceito de industrialização, inteligência do art. 5º, inciso XI, do RIPI/1998 - ou do RIPI/2002.

Logo, não há direito ao ressarcimento de que trata o art. 11 da Lei nº 9.779/99, tendo em vista tratar-se de pedidos formulados por pessoa jurídica não contribuinte desse imposto.

O regime da não-cumulatividade do IPI permite o creditamento referente ao tributo incidente sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que integram o produto ou sejam consumidos no processo de industrialização, o que não é o caso. Recurso Voluntário ao qual se nega.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano D'Amorim, Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Waldir Navarro Bezerra, Bruno Maurício Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

## Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG.

Trata o presente processo a DCOMP, formalizada pela contribuinte onde se pretendeu a extinção de débitos, apontando crédito originário de Ressarcimento de IPI apurado no trimestre referido na ementa, com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e IN SRF nº 33/99.

A Fiscalização verificou tratar-se de empresa que *“realiza serviços de recapagem ou recauchutagem de pneus, trabalhando sempre por encomenda de seus clientes, isto é, a empresa não compra as carcaças de pneus para revendê-las após o acondicionamento, mas executa as reformas nas carcaças fornecidas pelos próprios clientes, sob encomenda. Além disso, a fiscalizada trabalha somente com consumidor final, sem atender a comerciantes de pneus”*. Acrescentou, ainda, a autoridade fiscal que *“pelo Livro Registro de Saídas ... verifica-se que todas as notas fiscais ali registradas são de prestação de serviços”* e que *“toda a receita consignada no Livro Razão provém da prestação de serviços ou são receitas financeiras ou recuperação de algum tipo de despesa”*. Destacou-se, ainda, no Relatório Fiscal, que o contrato social da empresa e alterações posteriores indica que o objeto social é o *“serviço de reforma e conserto de pneus em geral”*.

Concluindo que o estabelecimento não se caracteriza como industrial, pois as operações que realiza não se distinguem como industrialização, conforme o art. 4º do RIPI/1998 e o inciso XI do art. 5º<sup>1</sup> do mesmo regulamento [que exclui as operações ali indicadas do conceito de industrialização]. Logo, indicou o indeferimento dos pedidos de ressarcimento, *“por ineficácia dos mesmos, tendo em vista tratar-se de pedidos formulados por pessoa jurídica não contribuinte do imposto”*.

Assim sendo, foi proferido Despacho Decisório com base nas constatações contidas no Relatório Fiscal, ou seja, indeferindo o direito creditório e não homologando a DCOMP.

Argumenta na manifestação de inconformidade, o seguinte:

*alega que o relatório de auditoria fiscal distorce a aplicação da legislação e omite partes do processo industrial, ao procurar descaracterizar a industrialização exercida sobre produto usado, deteriorado ou inutilizado renovando ou restaurando o produto para utilização, nos termos do inciso V do art. 4º do RIPI/1998;*

---

<sup>1</sup> Art. 5º Não se considera industrialização:

XI - o conserto, a restauração e o acondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem assim o preparo, pelo consertador, restaurador ou acondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso I);

*pondera que descaracterizada estaria a industrialização se estivesse consertando um pneu que ainda possui vida útil mas que necessite de reparo (como numa borracharia) e o devolvendo ao cliente, o que não é o caso, haja vista que o pneu “reformado”, antes da reforma, não possuía mais vida útil;*

*destaca o conceito de pneu ou pneumático reformado dado pelo art. 2º, III da Resolução nº 258/99, do CONAMA – Conselho Nacional do Meio Ambiente: “todo pneumático que foi submetido a algum tipo de processo industrial com o fim específico de aumentar sua vida útil de rodagem em meios de transporte, tais como recapagem, recauchutagem ou remoldagem, enquadrando-se, para efeitos de importação, no código 4012.10 da Tarifa Externa Comum – TEC”;*

*argumenta que o pneu recauchutado é um produto novo, classificado na NCM 40.12 – Pneumáticos recauchutados ou usados de borracha; protetores, bandas de rodagem para pneumáticos e ‘flaps’ de borracha – à qual é atribuída alíquota zero, enquanto que os pneus novos classificam-se na NCM 40.11 – Pneumáticos novos, de borracha;*

*acrescenta que “tem sua atividade principal classificada de acordo com o CNAE 2.0 enquadrada na sub-classe 22.12.9.00 – ‘REFORMA DE PNEUMÁTICOS USADOS’, que pertence à seção C – ‘INDUSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO’, divisão 22 – ‘FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE BORRACHA E DE MATERIAL PLÁSTICO’, grupo 221 – ‘FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE BORRACHA’ e classe 2212-9 – ‘REFORMA DE PNEUMÁTICOS USADOS’” e conclui que “caso a reforma de pneumáticos usados não fosse uma atividade industrial a CONCLA – Comissão Nacional de Classificação, responsável pelas normas de utilização e padronização das classificações estatísticas nacionais, teria colocado esta atividade em outra seção que não fosse a seção C que contempla apenas as atividades das INDUSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO”;*

*pondera que houve afronta à jurisprudência do Conselho de Contribuinte que afirma que o recondicionamento é um processo de industrialização, nos termos do Acórdão 202-08348, de 20/03/1996;*

*contesta a conclusão da autoridade fiscal no sentido de que a atividade exercida não caracteriza industrialização e afirma que a atividade de recauchutagem é efetiva industrialização na medida em que aperfeiçoa o produto para consumo, nos termos do conceito dado pelo § único do art. 46 do CTN;*

*menciona ainda que não pode ser considerado oficina seja pelo número de empregados (em média 25), seja pelo parque industrial (dotado de diversos equipamentos de potência superior ao limite fixado pela lei), seja pela utilização de mão-de-obra que representa cerca de 15% do custo do produto final;*

*cita a Solução de Consulta DISIT/SRRF/10ª RF nº 245, de 18/12/2007, que conclui que as atividades de recapagem, recauchutagem e recondicionamento de pneus usados configuram operações de industrialização, sendo irrelevante ou não a incidência do ISS, excepcionando, de tal conceito de industrialização quando tais atividades forem realizadas por encomenda direta do consumidor ou usuário na residência do preparador ou oficina com preponderância do trabalho profissional;*

*menciona estar juntando, por amostragem, cópias de notas fiscais de entrada e de saída de 1999 e 2001 [que na realidade compõem o ANEXO I do processo nº 13609.000326/2003-91] por meio das quais pretende demonstrar que é falso afirmar que todos os clientes fornecem as carcaças para a recauchutagem;*

*pede, ao final, seja declarada a insubsistência do indeferimento do pedido de ressarcimento e da não-homologação da compensação.*

A DRJ solicitou diligência para verificar a existência, no período a que se refere o pleito, de saídas para terceiros encomendantes estabelecidos com o comércio dos produtos reconicionados pela empresa, ou seja, caso em que a operação de reconicionamento não estaria excluída do conceito de industrialização, e que não se aplicaria, pois, o disposto no inciso XI do art. 5º do RIPI/1998 e, se for o caso, apurar o valor dos créditos passíveis de ressarcimento.

*Concluiu-se que: i- não houve saídas de produtos a terceiros encomendantes que sejam estabelecidos com o comércio de produtos reconicionados, segundo informação do próprio contribuinte; ii- verificando os livros apresentados pelo contribuinte constatamos que este realizou corretamente o estorno dos créditos pleiteados.*

Empresa foi cientificada e reforça os argumentos da manifestação de inconformidade no sentido de reconhecimento imediato da atividade industrial do contribuinte, pois que sua produção de pneumáticos recauchutados é diferente dos pneumáticos novos, conforme tabela do IPI; que sua atividade não se confunde com a atividade de borracharia que faz remendos e reparos em pneus danificados restabelecendo sua condição de uso; que a carcaça é utilizada como matéria-prima no processo industrial que entrega um produto novo, ou seja, pneu recauchutado, produto este diferente do pneumático novo.

O pleito foi indeferido, no julgamento de primeira instância, ou seja, o julgamento foi pela improcedência da manifestação de inconformidade, no sentido de manter a não homologação da compensação, por falta de direito creditório, nos seguintes termos:

***RECAUCHUTAGEM DE PNEUS SOB ENCOMENDA DE CONSUMIDOR FINAL. EXCLUSÃO DO CONCEITO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IPI. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.***

*O direito ao ressarcimento de que trata o art. 11 da Lei nº 9.779/99 decorre do saldo credor do IPI incidente na aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos que estejam dentro do campo de incidência do imposto, o que não ocorre quando a atividade de recauchutagem ou regeneração de pneus é efetuada exclusivamente para consumo final do destinatário encomendante [excludente do conceito de industrialização, na forma do art. 5º, inciso XI, do RIPI/1998 - ou do RIPI/2002], situação esta não afastada pela interessada, mediante apresentação de provas documentais, quando da apresentação da manifestação de inconformidade.*

***ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO***

***I- COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO INDEFERIDO. NÃO HOMOLOGAÇÃO***

*A permissão para a compensação de débitos tributários somente se dá com créditos líquidos e certos, conforme art. 170 do CTN. Uma vez indeferido o direito creditório indicado pela interessada para compensar os débitos objeto das DCOMPS em análise, cabe a não homologação das compensações sob exame.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente.*

*Direito Creditório Não Reconhecido.*

Portanto, o julgamento foi no sentido de não acolher a pretensão pela falta de liquidez e certeza do aludido crédito de ressarcimento.

Regularmente cientificado do Acórdão proferido, a recorrente, tempestivamente, protocolizou o Recurso Voluntário, no qual, reproduz as razões de defesa constantes em sua peça impugnatória.

Enfatiza que coleta carcaça e entrega pneus usados. O resultado é pneu reformado desstituído de qualquer marca. Argumenta que o julgamento da 1ª decisão deve ser nulo, inclusive por inovar, quando do pleito de diligência realizado.

O processo digitalizado foi redistribuído e encaminhado a esta Conselheira para prosseguimento.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro MÉRICA HELENA TRAJANO DAMORIM

O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Trata o presente de indeferimento do direito creditório decorrente da constatação, pela Fiscalização, de que a empresa realiza os serviços de recapagem ou recauchutagem de pneus por encomenda de seus clientes, que se tratam de consumidores finais e não de comerciantes de pneus. Dessa forma, afasta a atividade realizada pela empresa do conceito de industrialização prescrito no art. 4º, V<sup>2</sup>, do RIPI/1998 (renovação ou recondicionamento) e a enquadra na hipótese de exclusão de tal conceito indicada no art. 5º, XI<sup>3</sup>, do mesmo regulamento.

Inicialmente, observa-se que o objeto social é o serviço de reforma e conserto de pneus em geral.

Consta no Relatório de Auditoria Fiscal, tratar-se de empresa que “*realiza serviços de recapagem ou recauchutagem de pneus, trabalhando sempre por encomenda de seus clientes, isto é, a empresa não compra as carcaças de pneus para revendê-las após o recondicionamento, mas executa as reformas nas carcaças fornecidas pelos próprios clientes, sob encomenda. Além disso, a fiscalizada trabalha somente com consumidor final, sem atender a comerciantes de pneus*”.

---

<sup>2</sup> Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

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).

<sup>3</sup> Art. 5º Não se considera industrialização:

XI - o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem assim o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso I);

Bem como- “*pelo Livro Registro de Saídas (...) verifica-se que todas as notas fiscais ali registradas são de prestação de serviços*” e que “*toda a receita consignada no Livro Razão provém da prestação de serviços ou são receitas financeiras ou recuperação de algum tipo de despesa*”.

A questão resume-se se o estabelecimento exerce atividade de industrialização, ou a atividade encontra-se afastada do conceito de industrialização, por conta de estar inserida na exclusão do conceito de industrialização.

Antes de adentrar no mérito, argumenta a recorrente que houve inovação, quando do pedido de diligência pela DRJ.

Transcrevo passagem do texto motivador da mesma pela decisão *a quo*:

*Contrapondo a motivação do indeferimento com a demonstração, pela requerente, mediante notas fiscais de saída apresentadas por amostragem, da existência de saídas para terceiros que, pela atividade exercida [comércio varejista ou atacadista de pneumáticos e câmaras de ar], s.m.j, tratam-se de pessoas jurídicas estabelecidas com o comércio dos produtos por ela reconicionados, entendeu esta Relatora pela necessidade de retorno do processo à DRF de origem, em diligência, para verificar a existência, no período a que se refere o pleito, de saídas para terceiros encomendantes estabelecidos com o comércio dos produtos reconicionados pela contribuinte [caso em que a operação de reconicionamento não estaria excluída do conceito de industrialização, não se aplicando, pois, o disposto no inciso XI do art. 5º do RIPI/1998] e, se fosse o caso, apurar o valor dos créditos passíveis de ressarcimento.*

Em resposta à diligência, conclui a fiscalização que (já relatado, inclusive): - *não houve saídas de produtos a terceiros encomendantes que sejam estabelecidos com o comércio de produtos reconicionados, segundo informação do próprio contribuinte; - verificando os livros apresentados pelo contribuinte constatamos que este realizou corretamente o estorno dos créditos pleiteados.*

A recorrente foi cientificada e, inclusive, apresentou razões adicionais de defesa, no sentido de reconhecer a sua atividade industrial, uma vez que sua produção de pneumáticos recauchutados é diferente dos pneumáticos novos, conforme tabela do IPI; que sua atividade não se confunde com a atividade de borracharia que faz remendos e reparos em pneus danificados restabelecendo sua condição de uso; que a carcaça é utilizada como matéria-prima no processo industrial que entrega um produto novo, ou seja, pneu recauchutado, produto este diferente do pneumático novo.

De pronto, afasto as alegações da recorrente, pois não houve inovação nos autos, tampouco cerceamento de defesa; não ensejando nulidade de julgamento e sim pleito para esclarecimentos adicionais para convencimento do julgador.

Passando ao mérito, a recorrente apresentou, através das cópias de notas fiscais de entrada e de saída de 1999 e 2001, anexadas por amostragem (ANEXO I do processo nº 13609.000326/2003-91) e informa que não trabalha somente por encomenda de clientes consumidores finais, mas, que adquire as carcaças de pneus de diversos fornecedores, executa a operação de reconicionamento, e revende o produto a uma terceira pessoa (distinta do fornecedor das carcaças).

Em análise das notas fiscais de saída apresentadas, nota-se, no Quadro Dados Adicionais, Campo Informações Complementares, a indicação do número da Nota Fiscal de Entrada. Este fato configura a situação do art. 5º, inciso XI, na forma do art. 333, IV, § 1º, do RIPI/2002 [art. 310, IV, §1º no RIPI/1998], ou seja:

*Art. 333. A Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, será emitida:*

*IV - na saída, em restituição, do produto consertado, restaurado ou recondicionado, nos casos previstos no inciso XI do art. 5º;*

*§ 1º Da nota fiscal prevista no inciso IV do caput constará a indicação da nota fiscal emitida, pelo estabelecimento, por ocasião do recebimento do produto. [destaques da Relatora].*

Consta da maioria das notas fiscais de saída apresentadas, a indicação do CFOP 5.99 e a descrição da natureza da operação “Reformas”. Algumas poucas apresentam o CFOP 6.99, com descrição de operação “Reformas fora do Estado”.

A apresentação das notas fiscais não logrou êxito em contrapor a conclusão da autoridade fiscal no sentido de que a atividade encontra-se afastada do conceito de industrialização por força do disposto no art. 5º, inciso XI, do RIPI/2002 [ou do RIPI/1998]. Ao contrário, a emissão das notas fiscais de saída da forma mencionada revela que ela dá saída aos produtos recondicionados para o próprio autor da encomenda, para uso deste, ou seja, o encomendante é o consumidor final do produto, não o revende, enquadrando a atividade exercida, portanto, como prestação de serviços sujeita somente ao ISS.

A decisão *a quo*, menciona dois Pareceres que esclarecem, em termos de conceituação do que seja operação de recauchutagem, bem como a destinação do produto é determinante se a operação é tributada ou não pelo IPI, isto é, se está enquadrada ou não no conceito de industrialização, conforme:

O PARECER NORMATIVO CST nº 299/70, que dispõe:

*A recauchutagem de pneus, operação consistente em restaurar ou recapar os pneus usados, de forma a restaurar a sua utilização, caracteriza-se como "renovação" (RIPI<sup>4</sup>, art. 1º, § 2º, inc. V) e, pois, industrialização; o estabelecimento que a executa será, para os efeitos do IPI, um estabelecimento industrial e o seu titular será, em consequência, contribuinte do imposto, com relação aos mencionados produtos, saídos de seu estabelecimento (RIPI, art. 53, inciso I).*

.....

*Todavia, "exvi" do disposto no inciso I, § 4º, do referido art. 1º, a citada operação não será considerada industrialização quando executada em pneus usados, por encomenda direta de terceiros, não estabelecidos com o comércio de tais produtos, ou seja, sem intuito de revenda. Nessa hipótese e, em consequência, a saída dos produtos acabados não obriga ao pagamento do imposto.*

<sup>4</sup>O regulamento a que se reporta o parecer é o RIPI/67 [Decreto nº 61.514, de 12/10/1967].

*As empresas recauchutadoras, segundo declara a respectiva entidade de classe, executam a mencionada operação, nas seguintes modalidades:*

- a) por encomenda direta do proprietário, para uso deste;*
- b) por encomenda do proprietário, para uso deste, mas por intermédio do borracheiro;*
- c) por conta própria, para a revenda;*
- d) por encomenda do borracheiro, para a revenda.*

*Nenhuma dúvida subsiste nas modalidades descritas em "a", "c" e "d": eis que no primeiro caso, a operação se equipara a conserto, não alcançada pelo imposto, enquanto que as duas outras ("c" e "d") configuram renovação, sujeitas ao tributo às respectivas saídas. Merece, contudo, algumas considerações a modalidade descrita em "b".*

Então, não há dúvidas quanto à atividade de recauchutagem de pneus tratar-se de operação de industrialização. No entanto, a destinação do produto recondicionado [se para revenda a terceiros ou para uso do autor da encomenda] é que determinará se a operação é tributada ou não pelo IPI, isto é, se está enquadrada ou não no conceito de industrialização.

Da mesma forma o PARECER NORMATIVO CST nº 437/70:

*Isto posto, somos de parecer que a operação de industrialização de objetos usados adquiridos de particulares para revenda a terceiros efetivamente se enquadra no conceito de "renovação ou recondicionamento" a que se refere o RIPI, o já transcrito inc. V, § 2º, art. 1º. Só nesse conceito, e não noutro.*

Portanto, se o produto usado submetido a um processo de recondicionamento ou renovação for destinado ao encomendante proprietário da carcaça do pneu, para uso deste (consumidor final), a operação equipara-se a conserto, não alcançada pelo IPI.

Se o encomendante for revender o produto recondicionado, caso em que o encomendante comerciante será estabelecimento equiparado a industrial, por força do inciso IV do art. 9º do RIPI/1998 (ou do RIPI/2002). No entanto, no Termo de Verificação Fiscal consta que “a fiscalizada trabalha somente com consumidor final, sem atender a comerciantes de pneus” foi confirmada pela recorrente.

Assim sendo, conceitualmente, será industrialização se o pneu for recauchutado para venda. Como se trata de encomenda do usuário, a exclusão do conceito de industrialização depende da atividade deste último: se for estabelecido com o comércio de pneus, é; do contrário, não, nos termos do inciso XI do art. 5º RIPI/98 e 2002.

Por final, a recorrente limitou-se a discutir que sua atividade está inserida no processo de industrialização, não aduzindo provas que lhe dessem respaldo para alcance do seu pleito.

No que tange à prova, é de se observar o esclarecimento de Paulo Celso B. Bonilha (Da Prova no Processo Administrativo Tributário, 2ª Edição, Dialética, São Paulo, 1997):

*“Embora de maior amplitude, o poder de prova das autoridades administrativas deve ser, por uma questão de princípio, distinto do*

direito de prova a ser exercido pela Fazenda na relação processual. Essa conclusão elementar decorre da própria estrutura da relação processual administrativa, visto que ela pressupõe modos de atuação distintos da Administração: não se confundem as atribuições de defesa da pretensão fiscal e a de julgamento, por isso mesmo desempenhadas por órgãos autônomos.

Essas premissas, a nosso ver, justificam as seguintes assertivas: o poder instrutório das autoridades de julgamento (aqui englobamos a de preparo) deve se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos, mas sua atuação não pode implicar invasão dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda. Em outras palavras, o caráter oficial da atuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com que devem exercer suas atribuições, inclusive a probatória, não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear para o processo.” (Grifei)

Por essa razão, não se pode aceitar a compensação em discussão, com base nas alegações da recorrente sem documentação necessária à comprovação da consistência dos créditos do IPI, que pretende compensar.

Por todo o acima exposto, nego provimento ao recurso voluntário, prejudicados os demais argumentos.

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Relator