



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA


Processo nº : 15374.001714/2002-34
Recurso nº : 132.100
Acórdão nº : 303-33.090
Sessão de : 26 de abril de 2006
Recorrente : DRJ/JUIZ DE FORA/MG
Recorrida : DRJ/JUIZ DE FORA/MG
Interessada : ICOLUB IND. DE LUBRIFICANTES S/A.

SISTEMA HARMONIZADO/REGRAS DE
INTERPRETAÇÃO/LANÇAMENTO DO IPI.

Em submissão ao disposto na Regra de Interpretação 5.b do Sistema Harmonizado, tem-se que as embalagens contendo mercadorias classificam-se como estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. No caso em julgamento adequa-se a regra ao fato: a atuada fabrica os frascos que servirão única e exclusivamente para acondicionamento dos lubrificantes também por ela produzidos. Usando a regra, devem os frascos seguir a classificação do produto final. Gozando estes de imunidade tributária, tal condição atingirá também as embalagens. Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


NILTON LUIZ BARTOL
Relator

Formalizado em: 30 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa e Tarásio Campelo Borges.

RZ

Processo nº : 15374.001714/2002-34
Acórdão nº : 303-33.090

RELATÓRIO

Com o intuito de ilustrar o presente, adoto o relatório exarado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, em Juiz de Fora/MG, o qual passo a transcrever:

“Em julgamento o auto de infração de fls. 386 a 453, lavrado pela existência de industrialização, pela autuada, de frascos de plástico para acondicionamento de lubrificantes, também por ela produzidos, a serem remetidos à SHELL BRASIL LTDA.

O auto de infração atingiu o montante de R\$10.255.293,18.

O “COMPLEMENTO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS DO AUTO DE INFRAÇÃO DO IPI”, inserto às fls.408/409, explicita os fatos motivadores do lançamento:

“Falta de lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados na utilização, em sua linha de produção de óleos, e nas saídas de produtos tributados do seu estabelecimento – frascos plásticos e suas tampas – a uma, porque o estabelecimento não considerou essa sua atividade como de industrialização, mas, sim, de “prestação de serviços de industrialização”, embora esta “atividade” inexista na legislação pátria, até porque seriam, na verdade, duas atividades distintas, que, por isso mesmo, se excluíam mutuamente – a atividade de prestação de serviços e a atividade de industrialização; a duas, porque considerou que os frascos, a suas respectivas tampas de plástico que industrializou em suas próprias instalações, ou mandou industrializar em terceiros, sempre por encomenda de sua controladora SHELL BRASIL LTDA, seriam isentos, por força do art.155, §3º, da Constituição Federal, porque destinar-se-iam ao envasamento de óleos lubrificantes também industrializados pela autuada por encomenda de sua controladora SHELL BRASIL LTDA.

O fato é que a contribuinte é uma subsidiária integral da SHELL BRASIL LTDA e recebeu diretamente desta, ou, indiretamente, de seus fornecedores, por sua conta e ordem, matéria-prima para mistura e preparo de óleo lubrificante, e para confecção dos frascos, e suas respectivas tampas, que, depois de industrializados, foram utilizados em embalagem de apresentação, para venda a varejo, dos diversos óleos lubrificantes encomendados pela Shell Brasil Ltda. com as marcas comerciais de propriedade desta última.

(...)

(...) veja-se que a imunidade prevista no §3º do art.155, da Constituição Federal, é objetiva, e deve ser interpretada literalmente, isto é, diz,

Processo nº : 15374.001714/2002-34
Acórdão nº : 303-33.090

apenas, com a operação alusiva aos lubrificantes, em si mesmos, não incluindo, pois, a sua embalagem de apresentação antes de sua utilização no envasamento de óleos, constituindo o seu valor tributável o preço da operação acrescido do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem fornecidos pelo encomendante, porque este destina as embalagens industrializadas ao acondicionamento de produto não tributado, conforme dispõe o art.63, §2º, III, do RIPI/82, aprovado pelo Decreto 87.981/82, ou, do art.119, III, do RIPI/98, aprovado pelo Decreto 2.637/98.”

Insurgiu-se a contribuinte contra o feito fiscal por meio do arrazoado de fls.460/472, que assim pode ser resumido:

“Ante a decadência, deverão ser excluídos da exigência fiscal os valores relativos aos seguintes períodos de apuração: os dois últimos decêndios de março/97, os dois primeiros decêndios de abril/97, o terceiro decêndio de maio/97 e os dois primeiros decêndios de junho/97.

(...)

A Impugnante é uma indústria que fabrica óleos lubrificantes, derivados de petróleo, por encomenda de sua acionista Shell Brasil Ltda (...).

Para a fabricação e acondicionamento dos lubrificantes a Impugnante se utiliza de matérias-primas fornecidas pela Shell Brasil Ltda. As matérias-primas remetidas pela Shell são, dentre outras, óleos básicos, para a fabricação dos lubrificantes, e plásticos para a fabricação das embalagens (notadamente polietileno e master).

A Impugnante processa e mistura os óleos básicos, obtendo espécie nova (lubrificantes), e acondiciona o produto nas embalagens necessárias ao seu transporte e comercialização.

(...)

As operações relativas à industrialização de lubrificantes derivados de petróleo são imunes, nos termos da Constituição Federal e do Regulamento do IPI

(...)

Assim, quando Impugnante fabrica e acondiciona os lubrificantes, pratica operações imunes ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Ao contrário do alegado pelas autoridades fiscais, a imunidade compreende a embalagem dos lubrificantes, pois o seu acondicionamento é parte da sua industrialização e há previsão legal expressa determinando que as embalagens recebam o mesmo tratamento tributário previsto para o produto. Confira-se o teor das regras gerais para interpretação do Sistema Harmonizado, insertas nas Tabelas de

Processo nº : 15374.001714/2002-34
Acórdão nº : 303-33.090

Incidência do IPI aprovadas pelos Decretos nº 2.092/1996 e 3.777/2001 (que abrangem todo o período da autuação).

(...)

Portanto, de acordo com a legislação do IPI, as embalagens devem ser classificadas de acordo com as mercadorias respectivas. No caso em exame, cumpre salientar que as Tabelas do IPI que vigoraram durante o período objeto da autuação (aprovadas pelos Decretos nº 2.092, de 1996, e nº 3.777, de 2001) classificam-se os óleos lubrificantes derivados de petróleo como produtos não-tributados (N/T).

Ante a imunidade dos lubrificantes (que compreende suas embalagens), o IPI não incidiria nem mesmo se a Impugnante não recebesse as matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, para industrialização, da empresa encomendante, Shell Brasil Ltda.

(...)

Da mesma forma ocorre na situação em exame, pois a imunidade não deixa de existir apenas porque a Impugnante recebe todas as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem da Shell Brasil Ltda. Sendo os lubrificantes derivados de petróleo imunes ao IPI, quando tais produtos saem do estabelecimento da Impugnante não incidência tributária.

(...)

DA SUSPENSÃO DO IPI NAS OPERAÇÕES PRATICADAS PELA IMPUGNANTE

A Impugnante fabrica os lubrificantes por encomenda da Shell Brasil Ltda, que remete para a Impugnante as matérias-primas para industrialização...

Nas remessas para industrialização e no retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento remetente das matérias-primas há suspensão do IPI, nos termos do art.40 do Decreto nº 2.637/98.

No caso em exame, as condições impostas pela legislação para que ocorra a suspensão do imposto estão atendidas, pois a Impugnante (executora da encomenda) recebe todos os insumos da Shell Brasil (conforme disposto no Auto de Infração), e não agrega outros produtos na industrialização que realiza. Além disso, os produtos industrializados retornam fisicamente ou simbolicamente ao estabelecimento da encomendante.

DA BASE DE CÁLCULO NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA



Processo nº : 15374.001714/2002-34
Acórdão nº : 303-33.090

(...)

Na hipótese examinada, os produtos industrializados, que saem do estabelecimento da Impugnante, são os lubrificantes já acondicionados em suas embalagens. Esses lubrificantes destinam-se a comércio pela encomendente, sendo notórias as atividades de distribuição e venda de combustíveis, exercidas pela Shell Brasil Ltda.

Assim, como os produtos são destinados a comércio, a base de cálculo do IPI não deve ser acrescida dos valores dos insumos fornecidos pela encomendente.

Entretanto, no AI lavrado está sendo exigido o IPI incidente sobre o valor da operação de saída dos produtos e também sobre o valor dos insumos fornecidos pela Shell Brasil.”

É como relato. Passo ao voto.”

Conforme a ementa transcrita a seguir a autoridade julgadora de primeira instância julgou o lançamento improcedente:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2001

Ementa: SISTEMA HARMONIZADO/REGRAS DE INTERPRETAÇÃO/LANÇAMENTO DO IPI. Em submissão ao disposto na Regra de Interpretação 5.b do Sistema Harmonizado, tem-se que as embalagens contendo mercadorias classificam-se como esta últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. No caso em julgamento adequa-se a regra ao fato: a autuada fabrica os frascos que servirão única e exclusivamente para acondicionamento dos lubrificantes também por ela produzidos. Usando a regra, devem os frascos seguir a classificação do produto final. Gozando estes de imunidade tributária, tal condição atingirá também as embalagens. Lançamento Improcedente”

Tendo em vista a decisão proferida, houve a interposição de recurso de ofício ao Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



Processo nº : 15374.001714/2002-34
Acórdão nº : 303-33.090

VOTO

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator

Conheço do Recurso de Ofício proposto pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora-MG, por conter matéria de competência deste Eg. Terceiro Conselho de Contribuintes.

Cabe-nos analisar as questões suscitadas pelo d. julgador de primeira instância, atinentes à classificação fiscal das embalagens produzidas para acondicionamento de lubrificantes produzidas pela própria empresa contribuinte.

De plano, cumpre consignar que, conforme reconhecido pela própria fiscalização no Auto de Infração, a empresa autuada é uma indústria que fabrica óleos lubrificantes derivados de petróleo, por encomenda de sua acionista Shell Brasil Ltda, a qual fornece a matéria-prima necessária à fabricação dos lubrificantes.

A questão cinge-se a saber se as embalagens utilizadas para acondicionar os óleos combustíveis, confeccionadas pela autuada com matéria prima fornecida pela Shell Brasil Ltda., derivam de processo produtivo à parte.

Assiste razão à DRJ em seu pronunciamento.

A autuada processa e mistura os óleos básicos, fornecidos pela Sheel Brasil Ltda., obtendo uma nova espécie – lubrificantes -, acondicionando-os nas embalagens necessárias ao seu transporte e comercialização.

De fato, não há que se falar em equiparação da Sheel Brasil Ltda. a estabelecimento industrial (art. 9º, IV, do RIPI), eis que tal equiparação encontra óbice no art. 8º do RIPI/98, já que o produto em questão está fora do campo de incidência do IPI, isto é, está classificado na TIPI como não-tributado (NT).

Por conseqüência, impossível atribuir à autuada a condição de sujeito passivo de uma obrigação, que inexistente em relação ao IPI.

Situação distinta se operaria, realmente, caso a Shell Brasil Ltda. fosse a fabricante dos óleos e a autuada confeccionasse somente as embalagens, o que não ocorre *in casu*.

Se somente tal operação ocorresse – confecção de embalagens - , poderia-se tributar a operação, pois, como o produto seria destinado a um



Processo nº : 15374.001714/2002-34
Acórdão nº : 303-33.090

estabelecimento não-industrial, não haveria tributação na saída do tributo final e o imposto referente às embalagens seria cobrado já na saída do estabelecimento que as confeccionou, conforme estabelecido no art. 119 do RIPI/98.

Ocorre que, no presente caso, todo o processo produtivo se dá no estabelecimento da autuada, que executa a encomenda.

O raciocínio que se segue é que não se pode distinguir a tributação, pois a autuada dará saída a produto não tributável.

Consta da regra "5b" das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, que:

"5. Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regas seguintes:


a- Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos para desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com este últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra todavi, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b- Sem prejuízo do disposto na Regra 5-"a", as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida." (grifei)

Logo, como bem ressaltado pela DRJ/Juiz de Fora, até prova em contrário, as embalagens contendo os óleos lubrificantes são do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento, até porque estão inseridas no perfil da encomenda realizada pela Shell Brasil Ltda, conforme Contrato firmado entre as partes (fls. 342/385).

Por outro lado, também não há qualquer evidência de utilização repetida, como ressaltado na regra de interpretação 5."b".

Portanto, a industrialização dos lubrificantes se dá, basicamente, por meio de transformação e acondicionamento, assim sendo, classificam-se as embalagens com a mercadoria nelas contidas.




Processo nº : 15374.001714/2002-34
Acórdão nº : 303-33.090

Sendo a mercadoria não tributável, pois de acordo com o relatório fiscal tratam-se de óleos lubrificantes com imunidade assegurada pelo art. 18, IV, do RIPI/98 (Art. 155, §3º, da CF), não tributável também será o frasco acondicionador.

Pelas razões expostas, nego provimento ao Recurso de Ofício interposto pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG, para julgar improcedente o Auto de Infração.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2006


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator