



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

**Processo nº** 15889.000132/2009-15  
**Recurso nº** De Ofício  
**Acórdão nº** 3302-001.844 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de outubro de 2012  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** MELITTA DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2004

Ementa:

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ESPECIFICAÇÕES TÉCNICAS.

O envio de especificações técnicas, mesmo que por escrito, na aquisição de produtos por encomenda, não se equivale à remessa de modelos que caracteriza a industrialização por encomenda.

Caso revenda os produtos adquiridos, a contribuinte estará realizando uma operação comercial, não se equiparando a estabelecimento industrial nessa operação.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator. Fez sustentação oral a Dra. Valdirene Lopes Fronhani, OAB/SP 141248.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Relator.

(assinado digitalmente)

NOME DO REDATOR - Redator designado

EDITADO EM: 27/01/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes (Relator) e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

Por bem retratar a matéria tratada no presente processo, transcreve-se o relatório produzido pela DRJ de Ribeirão Preto-SP:

*Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de As. 02/05, lavrado em 05/05/2009, com ciência da contribuinte em 07/05/2009, totalizando o crédito tributário de R\$ 3.744.781,72.*

*De acordo com a descrição dos fatos de fls. 04/05 e o termo de verificação fiscal de fls. 15/26, houve falta de lançamento de IPI, no período de janeiro a setembro de 2004, em razão da saída de produtos mandados industrializar por encomenda.*

*Segundo consta, a contribuinte encomenda a fabricação de filtros de papel da empresa Celupa Industrial Celulose e Papel Guaíba Ltda, empresa com a qual mantém relação de interdependência. A fabricação é feita seguindo as especificações técnicas, características, design, cor, forma, tamanho, tipo de material, de embalagem etc, definidas pela Melitta. Esse procedimento enquadraria a operação como uma industrialização por encomenda, nos termos do art. 9º inciso IV do RIPI/2002, porque a definição do produto a ser fabricado, equivale a um modelo, já que um modelo não precisa ser necessariamente um modelo físico.*

*Da mesma forma, a autuada encomenda a fabricação de cafeteiras manuais da empresa Astra Brasil Indústria de Vidros Ltda.*

*Nas duas operações a empresa se equipara a estabelecimento industrial.*

*Conseqüentemente, foi calculado o IPI não lançado nas vendas dos filtros e cafeteiras, e realizada a reconstituição da escrita fiscal.*

*Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls.*

*862/881, alegando, em síntese, que:*

*1. Decaiu o direito de lançar o imposto em relação aos fatos ocorridos antes de 07/05/2004, pois na data da ciência do auto de infração, 07/05/2009, já havia passado mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores;*

2. Considerando-se a decadência, a reconstituição da escrita fiscal deveria ter partido da I quinzena de maio/2004, e não de janeiro/2004;

3. Nas operações objeto do lançamento, apenas revendia as mercadorias adquiridas de terceiros, atuando como estabelecimento comercial;

4. Os filtros fabricados são licenciados com exclusividade pela empresa alemã, proprietária da marca, para o fabricante, empresa Celupa; não é a autuada que determina o modelo dos filtros;

5. O Parecer Normativo CST nº 202/70 determina que para a caracterização por encomenda é essencial que o encomendante remeta ao menos parte dos insumos;

6. Os filtros são entregues à impugnante já acabados, nos moldes e com a marca desenvolvida pela empresa alemã;

7. O Parecer Normativo CST nº 202/70 é bastante claro ao expressar que a remessa de moldes, matrizes e modelos não pode ser estendida ao fornecimento de instruções técnicas acerca das especificações do produto;

8. Os filtros de papel de nº 102 e 103 não podem ser objeto de modelo exclusivo, pois já passaram a ser de domínio público;

9. Também em relação às cafeteiras, apenas revendia o produto;

10. É irrelevante a relação de interdependência para efeito de equiparação a estabelecimento industrial; a interdependência apenas exige um valor tributário mínimo de venda do produto, por parte da Celoma, fabricante do produto;

11. A multa aplicada tem caráter confiscatório.

Por fim, requer a improcedência do auto de infração, ou o reconhecimento da decadência, ou ainda, a exclusão da multa aplicada.

A par dos argumentos lançados na manifestação de inconformidade apresentada, a DRJ entendeu por bem julgar procedente a solicitação em decisão que assim ficou ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - I P I

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2004

DECADÊNCIA.

A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento não há que se falar em homologação,

*regendo-se o instituto da decadência pelos ditames do art. 173 do CTN.*

**INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ESPECIFICAÇÕES TÉCNICAS.**

*O envio de especificações técnicas, mesmo que por escrito, na aquisição de produtos por encomenda, não se equivale à remessa de modelos que caracteriza a industrialização por encomenda.*

*Caso revenda os produtos adquiridos, a contribuinte estará realizando uma operação comercial, não se equiparando a estabelecimento industrial nessa operação.*

**Impugnação Procedente**

Por força do determinado no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a decisão exarada foi submetida à segunda instância de julgamento.

**Voto**

Conselheiro ALEXANDRE GOMES

O presente Recurso de ofício preenche os requisitos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Contra a Recorrida foi lavrado auto de infração sob o argumento de que esta teria deixado de destacar em suas notas fiscais de venda o IPI incidentes sobre as operações praticadas com filtros de papel e cafeteiras manuais.

A fiscalização entendeu que as aquisições de filtros de papel e cafeteiras manuais efetuadas pela contribuinte caracterizavam-se como operações de industrialização por encomenda, equiparando o estabelecimento a industrial, nos termos do art. 9º, inciso IV, do RIPI/2002, na medida em que a impugnante determinava quais os produtos a serem fabricados, definindo as especificações técnicas, características, design, cor, forma, tamanho, tipo de material, de embalagem etc.

A Recorrida, por sua vez, aduz que os filtros fabricados são licenciados com exclusividade pela empresa alemã, proprietária da marca, para o fabricante, empresa celoma; não é a autuada que determina o modelo dos filtros. Citou parecer COSIT nº 202/70 que corrobora seu entendimento.

O lançamento foi efetuado tendo por base a equiparação a industrial da Recorrida nas atividades relacionadas a filtros de papel e cafeteiras manuais, e fundamentado no seguinte dispositivo do RIPI/04:

*Art. 9º - Equiparam-se a industrial:*

*(...)*

*IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles*

*efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos;*

A Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto ao analisar a matéria tratada no presente processo entendeu por bem julgar procedente a Impugnação e cancelar o lançamento, tendo pautado seu entendimento nas seguintes razões:

*Sobre o assunto, já se manifestou a Administração Fazendária mediante o Parecer Normativo CST nº 202/70. Cabe esclarecer que a autoridade julgadora administrativa tem o dever de observância dos atos normativos da Secretaria da Receita Federal - SRF, de acordo com a Portaria MF nº 58/2006:*

*Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112. de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos.*

*Abaixo, transcrevo parte do referido Parecer Normativo:*

*2. Preliminarmente, torna-se necessário estabelecer o exato alcance de "moldes, matrizes ou modelos", de que fala a parte final do dispositivo acima transcrito.*

*Entendemos, em princípio, que os vocábulos em questão guardam uma relação de semelhança com os seus antecedentes (matérias-primas, embalagens, recipientes) no sentido de se referirem a coisas corpóreas, não abrangendo, pois a meras especificações, ainda que por escrito, referentes à determinada marca ou tipo do produto a ser industrializado.*

*3. Aliás, no capítulo sobre a "interdependência" (RIPI, art. 21, § 7º), vamos encontrar na alínea "d" uma hipótese que a configura, quando uma das firmas seja a única adquirente de um ou mais de um dos produtos industrializados pela outra, "ainda quando a exclusividade se refira apenas a padronagem, marca ou tipo do produto". Quer dizer que a industrialização por encomenda, com especificação de marca ou tipo, pelo encomendante, caracteriza a interdependência (artigo 21, § 7º, "d") e não a figura de que estamos tratando (art. 3º, § 1º, III).*

*4. Assim sendo, estabelecimento que manda industrializar produtos em estabelecimento de terceiros sem fornecimento de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, moldes, matrizes ou modelos, não é equiparado, por esse fato, a estabelecimento industrial, ainda que determine especificações sobre determinada marca ou tipo do produto que mandou industrializar. Se, dentro dessa mesma hipótese, o autor da encomenda é um estabelecimento industrial, relativamente a essa operação estará agindo como mero comerciante, e não como contribuinte; as obrigações relativas a este, e com referência ao produto encomendado, terão que ser cumpridas pelo executor da encomenda.*

*9. Quando a industrialização por encomenda não obrigue o seu autor (item 4, retro), este agirá, em relação ao produto encomendado, como mero comerciante, cumprindo, contudo,*

*observar o disposto no a/i. 139 do RIPI. Por outro lado, nas hipóteses mencionadas no item 7, supra, o executor devolverá os produtos ao encomendante acompanhados de nota fiscal com suspensão do imposto, indicando em separado, se for o caso, o valor dos produtos por ele diretamente aplicados na industrialização, devendo observar o disposto na alínea "b", inc. I, art. 33, do RIPI.*

*12. Esclareça-se, ainda, que quando configurar a hipótese da interdependência, prevista no art. 21, § 7º, "d", do RIPI, isto é, quando os produtos sejam industrializados por encomenda de terceiro o qual especifique a padronagem, marca ou tipo do produto e seja o único adquirente desse produto, deverá o executor da encomenda atentar para o disposto no § 8a, seguinte, sobre o valor tributável. Todavia, sempre que o autor da encomenda seja equiparado a contribuinte, excluída estará à hipótese de interdependência. " O Parecer Normativo apresenta as seguintes conclusões aplicáveis ao caso em tela:*

- Quando o artigo do RIPI refere-se à remessa de modelos, está se referindo a bens corpóreos.*
- O envio de especificações, ainda que por escrito, referentes à determinada marca ou tipo do produto a ser industrializado, não se caracteriza como uma remessa de modelo.*
- A encomenda de produto, com especificação de marca ou tipo, pelo encomendante, caracteriza a interdependência, e não a figura da industrialização por encomenda.*
- A impugnante, ao mandar industrializar produtos em estabelecimento de terceiros sem fornecimento de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, moldes, matrizes ou modelos, não é equiparada, por esse fato, a estabelecimento industrial, ainda que determine especificações sobre determinada marca ou tipo do produto que mandou industrializar.*
- Mesmo que a contribuinte seja um estabelecimento industrial, nessas operações está agindo como mero comerciante.*

*Desse modo, e de acordo com o entendimento expresso no Parecer Normativo, as aquisições de filtros de papel e cafeteiras manuais, mesmo que efetuadas por encomenda mediante o envio das especificações técnicas dos produtos, não se caracterizam como industrialização por encomenda, e, nessas operações, a recorrente não se equipara a estabelecimento industrial.*

*A nosso ver, correta a decisão da Delegacia Regional.*

Isto porque, o simples encaminhamento de especificações técnicas não pode ser considerado como sendo equivalente à remessa de moldes, matrizes ou modelos como exige o texto legal.



Neste sentido, são taxativos os comentários de Antonio Zomer<sup>1</sup>:

*Os moldes, matrizes ou modelos devem estar relacionados com a fabricação dos produtos industrializados por encomenda. O mero fornecimento das especificações sobre padronagem, marca ou tipo do produto que se deseja adquirir não equipara o encomendante a industrial, se não houver o fornecimento de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos. Se o autor da encomenda for ele próprio um estabelecimento industrial, não restará equiparado na operação de saída dos produtos assim adquiridos, se não praticar neles qualquer operação de transformação definida como industrialização pela legislação do IPI.*

Aliás, esta é a posição assentada a mais de uma década pela própria Receita Federal que, em inúmeras soluções de consulta, assim orienta:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA  
FEDERAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 94 de 19 de Junho de 2001

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

*EMENTA. Industrialização por encomenda. Sem fornecimento de insumos. Não equiparação a estabelecimento industrial. **O estabelecimento que manda industrializar produtos em estabelecimento de terceiros sem fornecimento de insumos não é equiparado a industrial, ainda que indique especificações sobre determinada marca ou tipo de produtos.***

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA  
FEDERAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 139 de 05 de Maio de 2009

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

*EMENTA: INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. NÃO-CONFIGURAÇÃO. Para que se considere uma determinada operação como industrialização por encomenda é necessário que o encomendante tenha encaminhado ao executor da encomenda matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos e não apenas especificações técnicas. A simples conexão de fechos de cintos de segurança a assentos já fabricados de automóveis não configura processo de industrialização.*

<sup>1</sup> in Regulamento do IPI -Imposto Sobre Produtos Industrializados Anotado e Comentado. Coordenadores Marcelo Magalhães Peixoto, Luiz Roberto Domingo; Autores Antonio Zomer...[ et al.] - SP; MP Ed., 2008. p. 60

*MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA  
FEDERAL*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 51 de 29 de Fevereiro de 2012*

*ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade  
Social - Cofins*

*EMENTA: INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.  
CONCEITO. ALÍQUOTA. Para que se caracterize operação de  
industrialização por encomenda é necessário que o  
encomendante tenha encaminhado ao executor da encomenda  
matérias-primas, produtos intermediários, embalagens,  
recipientes, moldes, matrizes ou modelos, e não apenas  
especificações técnicas. Caso caracterizada uma operação de  
industrialização por encomenda, a pessoa jurídica executora de  
tal operação, no que toca à receita bruta auferida com a  
industrialização por encomenda das autopeças relacionadas nos  
Anexos I e II da Lei nº 10.485/2002, está sujeita à incidência da  
Cofins à alíquota de 0% (zero por cento) nos períodos de 1º de  
abril a 30 de setembro de 2005 e de 14 de outubro de 2005 a 28  
de fevereiro de 2006; e à alíquota de 7,6% no período de 1º a 13  
de outubro de 2005, bem como a partir de 1º de março de 2006.*

Por todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício,  
nos termos do acima exposto, em complemento as razões de decidir expostas no acórdão  
recorrido, as quais faz-se remissão nos termos do art. 50, § 1º da Lei 9.784/99;

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Relator