



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

Processo n° 10480.733493/2013-99
Recurso n° 10.480.733493201399 Voluntário
Acórdão n° **3402-002.707 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de março de 2015
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO - CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente USINA UNIÃO E INDÚSTRIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2008 a 31/12/2011

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE APRECIÇÃO DA PROVA DOS AUTOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

É nula, por cerceamento do direito de defesa, a decisão que, pretextando motivo falso, deixa de apreciar prova carreada aos autos ainda no momento processual adequado.

Decisão Anulada

Aguardando Nova Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em anular a decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, para que uma nova decisão seja proferida, apreciando o laudo técnico apresentado na impugnação, naquilo que pertine à etapa industrial do processo produtivo. Vencida a Relatora. Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Alexandre Kern.

Fez sustentação oral: Dr. Ivo de Oliveira Lima - OAB/PE nº 25263

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern – Presidente em exercício e redator designado

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula – Relatora

Participaram ainda do julgamento os conselheiros João Carlos Cassuli Júnior, Fenelon Moscoso de Almeida, Ricardo Vieira de Carvalho Fernandes e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva.

Relatório

Trata-se de **recurso voluntário** contra decisão da Delegacia de Julgamento em Belém/PA que julgou **improcedente** a impugnação interposta contra o lançamento de Imposto sobre Produtos Industrializados, multa e juros, referente aos períodos de apuração de dezembro de 2008 a dezembro de 2011, no montante total de R\$ 16.140.976,13, consolidado até outubro de 2013.

Por retratar os fatos que sucederam no processo até a apresentação da impugnação, adota-se aqui o relatório da decisão recorrida, que abaixo se transcreve:

(...)

A unidade de origem emitiu o Termo de Informação Fiscal, fls. 33/45, do qual consta que foram encontradas as seguintes irregularidades: item 1.1 - Inexistência do direito ao crédito do IPI pela entrada de materiais de consumo e bens do ativo imobilizado; item 1.2 - Inexistência do direito ao crédito do IPI pela entrada de materiais de consumo adquiridos de comerciantes atacadistas, lançados no RAIPI a título de "outros créditos" e item 1.3 - Impossibilidade de aproveitamento de créditos do IPI decorrente de compras para a comercialização - CFOP 1102 e 2102.

Cientificado em 11 de novembro de 2013, fl. 1164, o contribuinte apresentou em 09 de dezembro de 2013, a impugnação parcial dos itens 1.1 e 1.2 do Termo de Informação Fiscal, fls. 3625/3653, na qual alega:

"(...) há itens em relação aos quais a Impugnante creditou-se do IPI pago na aquisição e que reconhece não serem consumidos no processo produtivo (glosados nos itens 1.1 e 1.2 do TIF) – doc.5. Em relação a estes, a Impugnante informa que solicitou o parcelamento. O critério utilizado pela Impugnante para definir os valores glosados e não contestados (doc. 5) tomou por base o laudo expedido pela UFRPE (doc.6) que analisou, em detalhes, o processo produtivo da impugnante" Discorre posteriormente sobre o desenho constitucional e legal da não cumulatividade do IPI.

Em seguida, argumenta a complexidade de definir o processo produtivo de uma empresa e requer a realização de prova pericial.

Argumenta que há vício no lançamento por incerteza quanto ao processo produtivo:

"Consoante Termo de Informação Fiscal, constam apenas conceitos gerais, partindo de premissas gerais restritivas, acerca da não cumulatividade, citando exemplos de créditos grosseiramente ilegítimos, sem, no entanto, enfrentar o processo produtivo da impugnante e identificar, em detalhe, dentre os itens do qual se creditava e que foram glosados, aqueles que compunham e os que não compunham o processo produtivo".

Apresenta Laudo Técnico emitido pela Universidade Federal de Pernambuco, a fim de identificar, dentro os itens que adquire, aqueles que se qualificam no conceito de insumos e permite a compensação do IPI pago na aquisição com o IPI devido na saída do produto industrializado. Alega que aplicou na íntegra a conclusão do laudo elaborada pela UFRPE.

Em relação aos insumos adquiridos de atacadistas, sustenta que deve reconhecer o direito ao crédito daqueles que são consumidos no processo produtivo e que foram detalhados no laudo emitido pela UFRPE. Sobre os itens que, segundo a fiscalização, não dariam direito ao crédito, por serem adquiridos com suspensão do imposto, argumenta, repise-se, que utilizou o laudo da UFRPE.

Defende que o crédito de insumo adquirido de atacadista que foi lançado extemporaneamente, do qual foi atribuída correção monetária, foi em razão de se manter o poder aquisitivo da moeda. Destaca ainda, que a aplicação de juros de mora é diferente da aplicação de correção monetária.

Aduz ser ilegítima a aplicação da multa de ofício por incompetência da autoridade lançadora. Alega ainda que, a multa punitiva, no caso de 75%, tem por objetivo punir uma infração e que esta deve observar a dosimetria da pena e esclarece:

“Mesmo porque o que realmente era devido e, embora tenha decorrido de erro, não havia dívida razoável, a Impugnante recolheu com a multa majorada. O que resta, então, decorre de uma discussão legítima, amparada, diga-se de passagem, por laudo da Universidade Federal Rural de Pernambuco, de forma que nada justifica a aplicação indistinta de uma multa tão gravosa, chegando às raias do confisco (o que é vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal)”

Insurge-se sobre a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Diante do exposto REQUER:

“Ante o exposto, a Impugnante pede que sejam acolhidos os argumentos defendidos no decorrer da sua defesa para, julgando improcedente a acusação fiscal, anular o Auto de Infração impugnado”.

“Pede, sucessivamente, que seja afastada ou reduzida a multa de ofício e, em qualquer caso que os juros de mora sejam aplicados apenas em relação ao principal”.

“Por fim, a Impugnante pede que seja atribuída à legislação a interpretação que lhe for mais favorável em obediência ao art. 112 do CTN”.

“A Impugnante, sabedora que o julgamento pauta-se no livre convencimento de V. Sa, mas no interesse da verdade material,

coloca-se ao inteiro dispor desse colegiado para apresentar, em eventual perícia ou diligência que seja designada, os documentos e outros subsídios necessários à apuração da (im)procedência do lançamento”. Carreia aos autos decisões administrativas e judiciais.

À fl. 1189 consta o Termo de Transferência do Crédito Tributário onde foi transferida a parte não impugnada deste processo para o processo 10480.734.974/2013-11.

É o relatório.

(...)

Mediante o Acórdão nº **01-29.368**, de 10 de junho de 2014, a 3ª Turma da DRJ/Belém, por unanimidade de votos, julgou **improcedente a impugnação** da contribuinte, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/12/2008 a 31/12/2011

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. REQUISITOS.

Consideram-se não formulados os pedidos de perícia ou diligência que deixem de atender aos requisitos previstos no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972, também se fazendo incabível sua realização quando reputados incabíveis.

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Período de apuração: 01/12/2008 a 31/12/2011*

CRÉDITO. INSUMOS.

Somente geram direito ao crédito do imposto os materiais que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

AQUISIÇÃO COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO. NÃO GERA CRÉDITO.

As aquisições com suspensão do IPI de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, não geram ao adquirente qualquer direito de apropriação de créditos, por

não haver pagamento do imposto por parte do estabelecimento

industrial (fornecedor das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens) nessas operações.

MULTA DE OFÍCIO. DOSIMETRIA. DETERMINAÇÃO LEGAL. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui violação ao princípio constitucional da vedação ao confisco a incidência de multa de ofício prevista em lei sobre o recolhimento em atraso de contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício. Compete à autoridade fiscal, em respeito ao princípio da legalidade, obedecer ao ordenamento das normas legais de regência.

A decisão de primeira instância, **rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento**, tendo em vista que o auto de infração contém as condições necessárias para produzir o efeito que lhe compete, tendo sido os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e com a garantia ao direito de defesa; bem como **indeferiu os pedidos de perícia e diligência** por incabíveis.

No mérito, a decisão decorrida: i) confirmou todas as glosas dos créditos do IPI relativos aos itens que não tinham participação direta no processo produtivo; ii) reputou correto o não reconhecimento do crédito em relação às aquisições havidas junto a comerciantes atacadistas não contribuintes do IPI; e iii) confirmou a reconstituição da escrita fiscal efetuada pela autoridade fiscal, em relação as notas fiscais adquiridas com suspensão do IPI, cujos produtos também não estavam enquadrados no conceito de insumo, pois o direito ao crédito pressupõe a existência de um valor pago na operação anterior.

Por fim, a decisão de primeira instância também manteve a multa de ofício e os juros de mora, em atenção ao princípio da legalidade e à proibição aos órgãos administrativos de afastar a aplicação de lei vigente.

A contribuinte foi regularmente notificada do Acórdão da DRJ/Belém, por meio eletrônico, mediante consulta do arquivo correspondente no sistema *e-processo* efetuada em 25/07/2014.

Em 26/08/2014, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), alegando, em síntese, que:

a. Do cerceamento do amplo direito de defesa:

O auto de infração foi lavrado de maneira viciada, pois o autuante desconhecia o processo produtivo da Recorrente. O Laudo, elaborado pela UFRPE, deixa claro que a fiscalização efetuou a glosa de insumos utilizados no processo produtivo que obedecem as condições impostas pela legislação do IPI para gerar créditos à Recorrente.

A DRJ/BEL simplesmente não analisou os argumentos postos pela Recorrente, sob fundamento de que o Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente e dentro da legalidade. Para rejeitar a utilização do Laudo, a DRJ justificou que ele se propunha apenas a analisar a atividade agrícola, sendo que o mesmo contém a análise tanto da parte agrícola quanto da parte industrial. Contudo, o órgão julgador simplesmente desprezou o Laudo na parte industrial, numa clara afronta ao amplo direito de defesa da Recorrente.

b. Desenho constitucional e legal da não cumulatividade do IPI:

O auto de infração, nos termos em que foi lavrado, afronta a não cumulatividade do IPI, que tem sua matriz no art. 153, IV e § 3º da Carta Magna. De forma que, a não cumulatividade do IPI será operacionalizada compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. No mesmo sentido está o art. 49 do CTN. Embora o art. 49 do CTN faça alusão à lei (ordinária), a mesma não pode, em absoluto, criar mecanismo tendente a mitigar a não cumulatividade tal como desenhada na Constituição Federal e repetida na lei complementar.

Deve-se interpretar os dispositivos legais e regulamentares da seguinte forma: é permitindo o crédito dos insumos (no conceito amplo) que forem consumidos no processo produtivo, qualificando-se como tais (insumos em conceito amplo) os produtos adquiridos com tributação do IPI que, integrando-se ou não ao novo produto, forem consumidos no processo produtivo, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

O desafio, portanto, é identificar os insumos adquiridos com tributação pelo IPI, que foram consumidos no processo produtivo e que compuseram o custo de produção. Isso porque, a teor do que decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, "A análise do direito ao crédito deve atentar para as características específicas da atividade produtiva do contribuinte" (Acórdão 3403-001-274).

c. Critérios para identificação do processo produtivo e dos produtos nele consumidos - prova pericial:

A decisão fundamentou algo que não foi expressamente requerido em sede de Impugnação. Sobre a questão da perícia, a decisão negou o suposto pleito, isso em razão de que entendeu que não houve o preenchimento dos requisitos legais para que fosse possível a determinação da prova pericial. Em que pesem os argumentos traçados na decisão ora recorrida, a Recorrente não formulou pedido de perícia, pois trouxe ao conhecimento da autoridade julgadora o estudo elaborado pela Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE.

A Recorrente reitera no Recurso Voluntário a questão posta na Impugnação: caso este órgão julgador entenda necessário, que determine a realização de perícia ou de diligência para determinar os insumos utilizados no processo produtivo da Recorrente.

d. Vício no lançamento por incerteza quanto ao processo produtivo:

O lançamento fiscal contém vício, eis que, no Termo de Informação Fiscal, apenas constam argumentos jurídicos quanto a não cumulatividade do IPI, com exemplos que demonstrariam a ilegitimidade dos créditos tomados. O lançamento foi considerado válido pela autoridade de primeira instância simplesmente pelo fato de que houve a análise de notas fiscais e livro de IPI, de informações prestadas pela Recorrente, de demonstrativos e de termo de informação.

A Autoridade Lançadora não se aprofundou no exame do processo produtivo da Recorrente, limitando-se a analisar a escrita do IPI e os documentos que lhe davam suporte, analisando-os do ponto de vista jurídico, fato que ensejou as divergências apuradas e que implica improcedência do lançamento, consoante precedentes citados.

e. Ocorrência de incoerência no Auto de Infração - Glosa de insumos que foram reconhecidos como passíveis de gerar crédito pela própria fiscalização:

Há, na auditoria, itens glosados e não glosados com funções semelhantes, mudando apenas a nomenclatura e a etapa no processo produtivo em que o insumo é desgastado. A decisão da DRJ deixou de analisar esse ponto de similaridade dos itens glosados e não glosados pela fiscalização. E a ausência de enfrentamento da presente questão torna nula a decisão.

f. Do laudo técnico emitido pela UFRPE acerca do processo produtivo da Recorrente:

Sob a argumentação de que o estudo não se propunha a identificar os insumos de um processo produtivo, o julgador de primeira instância rejeitou o Laudo, ficando patente que pretendeu fazer prevalecer o seu entendimento sobre os esclarecimentos técnicos emitidos no citado Laudo, e assim, deixou de acatá-lo. O fato de a Recorrente ter juntado uma Relação de insumos utilizados no processo produtivo em que constavam apenas 40 insumos, foi em face de ter sido instada a falar sobre os PRINCIPAIS insumos e não TODOS os insumos, o que torna sem sentido a afirmação efetuada pela instância julgadora às fls. 3.868 dos autos.

Caso o Laudo da UFRPE tivesse sido analisado devidamente, acarretaria a consequente improcedência da glosa dos insumos nos termos efetuados pela fiscalização. Nesse sentido, a Recorrente pede desde já que acaso esta Turma Julgadora entenda por superar o vício antes apresentado, que no mérito acate o Laudo da UFRPE, que se encontra nos autos, e reconheça a improcedência da glosa daqueles insumos nele constantes.

Para esclarecer toda a situação a Recorrente apresentou Laudo Técnico obtido junto à Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE, a fim de identificar, dentre os itens que compra, aqueles que se qualificam no conceito de insumos e permite a compensação do IPI pago na aquisição com o IPI devido na saída do produto industrializado.

Nos termos do art. 30 do Decreto 70.235/72, o laudo emitido por um órgão federal deverá ser observado pela autoridade julgadora nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência.

De toda forma, para que não seja classificada como genérica a sua defesa, a Recorrente apresenta, nesse momento, considerações acerca de itens referidos pela fiscalização em seu Termo de Informação Fiscal que não dariam direito a crédito e que, na verdade, enquadram-se, em tudo, no conceito de insumos; de forma que a glosa viola a não cumulatividade constitucional do IPI.

Tome-se, como exemplo, a MEMBRANA FILTRANTE P/ FILTRO MFC - 150, que tem por função filtrar o resíduo do decantador, separando o Caldo filtrado da Torta. Esse produto é desgastado diretamente no processo produtivo pela pressão e vazão do produto a ser filtrado (caldo da cana-de-açúcar). Esse item é, sem dúvida, essencial ao processo produtivo. Ele é necessário para filtração do lodo e recuperação de açúcares e tem duração média de 06 meses.

Tem-se, ainda, como exemplo, o ROTOR BOMBA CENTURY BCV 80/315 INOX. Esse item é essencial para o processo, porque fica dentro dos tanques e permite impulsionar o caldo no processo produtivo, e se desgasta pela corrosão e abrasão devido ao contato com o caldo. A essencialidade desse item está justamente no impulso do caldo para a tubulação

Finalmente, cita-se como exemplo a CHAPA ASTM A-36 DE 5/8", que é a chapa da esteira de cana e sofre corrosão pelo contato com a cana-de-açúcar e o caldo num prazo de até 06 meses. É igualmente essencial no transporte da cana-de-açúcar e da cana durante processo produtivo (entre as máquinas).

Todos os itens citados de forma exemplificativa, que são consumidos no processo produtivo e que, pelo tempo do desgaste, não são ativáveis, justificam, nos termos da não cumulatividade constitucional que é própria do IPI, o direito ao crédito em relação às aquisições. Oportuno transcrever, e é corroído em até 06 meses. Nesse sentido estão os precedentes citados no recurso.

Sem contar que os itens perdem suas propriedades físico-químicas que invariavelmente se incorporam ao produto. Tanto que há regras sanitárias acerca dos limites de ferro que podem estar contidos no produto final. Isso ocorre justamente, utilizando os exemplos acima, pelo fato de o "rotor da bomba" ou de a "camisa moenda" se desgastarem no processo produtivo.

Dessa forma, impõe-se o cancelamento do Auto de Infração na parte impugnada para reconhecer o direito ao creditamento do IPI, afastando a glosa no que tange aos insumos (assim qualificados) que a Universidade Federal Rural de Pernambuco, no laudo técnico, atestou fazerem parte do processo produtivo.

g. Dos créditos de atacadistas:

A decisão recorrida entende pela impossibilidade de aproveitamento de créditos de IPI nas aquisições de comerciante atacadista, e para tanto aponta o art. 6º do Decreto-lei 400/68. Afirma que será possível a apropriação de créditos quando os insumos tenham se sujeitado à tributação do IPI, bem como que as aquisições sejam efetuadas de comerciante atacadista não contribuinte do imposto. Tal fato é incontestável!

A decisão, em verdade, nega o direito de aproveitamento de créditos pelo fato de entender que não se enquadram no conceito de matéria prima ou produto intermediário as aquisições realizadas. No entanto, como já demonstrado em tópico anterior, a análise técnica/científica que deve ser considerada para averiguação daquilo que é consumido ou incorporado no processo de produção deve ser realizada por entidade com o devido conhecimento do processo produtivo, e não simplesmente pelo Fiscal. Assim, deve ser reformada a decisão recorrida, para reconhecer a possibilidade de creditamento dos insumos constantes do Laudo Técnico, mesmo que tenham sido adquiridos de atacadistas.

h. Ilegitimidade da multa de ofício:

Por força do art. 142 do CTN, a Autoridade Lançadora não tem competência para impor multa. Sua competência restringe-se a propor a aplicação de multa. Já por isso, impõe-se o seu afastamento.

É necessária a individualização da pena, em obediência aos princípios da proporcionalidade e da isonomia, sendo que, não existindo na Lei 4.502/64 elementos para tanto, essa individualização deve ser feita de acordo com a equidade, tal como dispõe o art. 108, IV c/c art. 112, ambos do CTN. Não se diga, de outro lado, que o julgador administrativo não pode deixar de aplicar o art. 80 da Lei 4.502/64, porque não é isso o que se pretende. O que se quer é a aplicação conjunta daquele dispositivo com os arts. 108, V, e 112 ambos do CTN c/c art. 5º, XLVI da Constituição Federal.

Mesmo porque o que realmente era devido e, embora tenha decorrido de erro, a Recorrente recolheu com a multa majorada. O que resta, então, decorre de uma discussão legítima, amparada por laudo da Universidade Federal Rural de Pernambuco, de forma que nada justifica a aplicação indistinta de uma multa tão gravosa, o que é vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal). E não se diga que a vedação ao confisco não se aplica à multa porque, a bem da verdade, embora o texto constitucional mencione apenas "tributos", a orientação acolhida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal confere leitura extensiva ao artigo 150, inciso IV, da Constituição, a fim de aplicá-lo também às multas.

i. Não incidência de juros de mora sobre a multa aplicada:

Nos termos do art. 61 da Lei n. 9.430/96, somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos "decorrentes de tributos e contribuições", mas não sobre as penalidades pecuniárias. Assim, na remota hipótese do Auto de Infração ser mantido, não poderão incidir juros SELIC sobre a multa de ofício na cobrança do crédito tributário.

O § 3º do Art. 61 estabelece, de forma clara, que "sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão os juros de mora". Ora, cabe agora ao intérprete analisar quais são "os débitos a que se refere este artigo". Ora, a resposta está no Art. 61, onde se afirma que "Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições", ou seja, somente os débitos de tributos e contribuições podem sofrer a incidência de juros.

O único pressuposto da cobrança dos juros decorre da não transferência voluntária e dentro do prazo legal do capital do contribuinte aos cofres públicos. Excetuando-se essa situação, qualquer incidência de juros revela-se abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato, qual seja, a reposição do capital. Portanto, os juros não podem incidir sobre a multa, já que essa penalidade não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o sujeito passivo infrator.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme constam nos autos, houve parcelamento parcial dos débitos do presente processo.

Por ocasião da impugnação, informou a ora recorrente que: a) a impugnação era parcial em relação às glosas dos itens I.1 e I.2 do Termo de Informação Fiscal; b) as glosas por ela admitidas que foram objeto de parcelamento seriam aquelas constantes nas planilhas juntadas (doc. 05 e doc. 07).

No recurso voluntário foram contestadas as glosas na mesma extensão da impugnação. De forma que integram ainda a lide do presente processo parte das glosas não admitidas pela recorrente constantes nos itens I.1 e I.2 do Termo de Informação Fiscal.

No Termo de Informação Fiscal essas glosas foram, em essência, assim motivadas:

I.1 INEXISTÊNCIA DO DIREITO AO CRÉDITO DO IPI PELA ENTRADA DE MATERIAIS DE CONSUMO E DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO:

(...)

Assim sendo, nos termos dos Pareceres retrocitados [Parecer Normativo CST nº 65/1979 e Parecer Normativo 181/74] e em consonância com o RIPI, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários “stricto-sensu” e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente – que se consomem por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

Posta a legislação tributária aplicável, verifica-se que os itens descritos nas notas fiscais tais como: arame, prego, tinta, solvente, chapa, fita isolante, interruptor, peças para lancha, rolamentos, telha de alumínio, silicone, parafuso, farol, mouse para computador, alicate, pneu, pilha recarregável constantes da planilha “DEMONSTRATIVO DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS COM GLOSAS DE CRÉDITOS BÁSICOS DE IPI”, em anexo, não poderiam ser considerados como matéria-prima para os produtos fabricados pelo contribuinte, eis que, por evidente, não se incorporam a tais produtos. Também é facilmente verificável que esses itens não constituem material de embalagem. Quanto a serem produtos intermediários, também não podem ser assim considerados, por não estar caracterizada a “ação diretamente exercida pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele” (relembre-se que o fiscalizado é produtor de açúcar e álcool).

Esses itens são, in facto, material de consumo ou peças de reposição das máquinas e equipamentos da empresa, não ensejando o direito ao crédito do IPI.

Com efeito, os créditos identificados como indevidos encontram-se relacionados na planilha “DEMONSTRATIVO DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS COM GLOSAS DE CRÉDITOS DE IPI”, em anexo.

Por via de consequência, procedemos à reconstituição da escrita fiscal do IPI, onde glosamos os valores constantes da planilha citada no parágrafo precedente, conforme se verifica da “Planilha de Reconstituição da Escrita Fiscal do IPI, na coluna “Glosas efetuadas – de créditos básicos”.

I.2 INEXISTÊNCIA DO DIREITO AO CRÉDITO DO IPI PELA ENTRADA DE MATERIAIS DE CONSUMO ADQUIRIDOS DE COMERCIANTES ATACADISTAS, LANÇADOS NO RAIPI A TÍTULO DE “OUTROS CRÉDITOS”

(...)

O art. 6º do Decreto-Lei nº 400, de 1968, dispõe que “o imposto relativo à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e acondicionamento, adquirido de comerciante atacadista, será calculado pelo contribuinte adquirente, para efeito de crédito, mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto sobre 50% (cinquenta por cento) do seu valor constante da nota fiscal”.

Porquanto, é certo que o legislador previu a possibilidade de créditos serem calculados pelo industrial adquirente, relativamente às compras de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos de comerciante atacadista, não contribuinte do imposto.

Todavia, analisando as imagens das notas fiscais apresentadas, por amostragem, observamos que NÃO se trata de insumos, mas de bens de consumo, peças de reposição, bens do ativo imobilizado etc, a exemplo de PNEU, CÂMERA DE AR, RETENTOR, VENTILADOR, TINTA, AVENTAL, PARAFUSO, ALICATE, GARRAFA TÉRMICA, PAPEL ETC.

Ressalte-se que identificamos, dentre as notas fiscais apresentadas pela Usina União, como se emitidas fossem de comerciantes atacadistas (não contribuintes do imposto), notas fiscais emitidas por estabelecimentos industriais, com a suspensão de que trata o art. 44 do RIPI/2002 (art 46 do RIPI/2010). Nestas operações, independentemente do tipo de produto adquirido, não há que se falar em qualquer espécie de crédito de IPI, posto que foram adquiridos com SUSPENSÃO do IPI.

Com efeito, pelos mesmos motivos fáticos e jurídicos já exarados no item I.1 deste Termo Fiscal, procedemos à reconstituição da escrita fiscal do IPI, onde glosamos os valores lançados no RAIPI a título de “004 – outros créditos”, conforme se verifica da “Planilha de Reconstituição da Escrita Fiscal do IPI, na coluna “Glosas efetuadas – de outros créditos”.

Registre-se, que devido ao grande volume de notas fiscais apresentadas, sem qualquer planilha relacionando-as, digitalizadas, anexamos algumas delas, por amostragem, onde se verifica até comprovante de pagamento de salários.

Passo à análise das preliminares do recurso voluntário.

Alegou, a recorrente, em preliminares, nulidades da autuação e da decisão recorrida em face de cerceamento do direito de defesa e incoerência nas glosas.

Não se pode dizer que teria havido cerceamento do direito de defesa na autuação, a qual motivou adequadamente as glosas constantes no "Demonstrativo das Notas Fiscais de Entrada com glosas de créditos básicos de IPI" (fls. 278/1023), com todos os fatos e fundamentos no Termo de Informação Fiscal, conforme ilustra o trecho acima transcrito dos itens I.1 e I.2, e detalhou em planilha a reconstituição da escrita do IPI.

No procedimento fiscal que deu origem ao lançamento houve análise das notas fiscais, do livro RAIFI e das informações prestadas pela Recorrente, inclusive a relação dos principais insumos adquiridos e utilizados no seu processo de industrialização, que ela apresentou em resposta à intimação.

O processo produtivo da recorrente foi considerado na medida em que era necessário, segundo o entendimento da fiscalização, para a análise dos créditos utilizados pela recorrente. Certamente que a fiscalização balizou-se no processo produtivo da recorrente para avaliar os bens como materiais de consumo, peças de reposição de máquinas e equipamentos ou bens do ativo imobilizado que não gerariam o direito ao crédito.

O auto de infração contém a descrição dos fatos e a subsunção ao enquadramento legal e foi instruído com os elementos de prova pertinentes, em conformidade com o disposto no art. 142 do CTN, possibilitando à recorrente o exercício do contraditório e da ampla defesa no âmbito administrativo.

Com efeito, caberia à recorrente, por ocasião da impugnação, comprovar a eventual existência de elemento modificativo ou extintivo na autuação, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 333, II do Código de Processo Civil.

O fato de as glosas terem sido feitas de forma agrupada, em face do grande volume de dados, não representa qualquer óbice à recorrente para produzir a argumentação contrária, acompanhada da produção pertinente de provas, relativamente a cada insumo ou a grupo de insumos para os quais entendia que os créditos pertinentes deviam ser reconhecidos.

Também não houve cerceamento do direito de defesa na decisão de primeira instância, que continha todos os fatos e fundamentos para julgar improcedente a impugnação da ora recorrente. O fato de o julgador da DRJ não ter considerado, motivadamente, o Laudo em sua decisão, não a inquina de nulidade, eis que cada órgão julgador age, dentro da sua esfera de competência, segundo o princípio da livre persuasão racional.

Com relação à preliminar de incoerência de algumas glosas citadas, alegou a recorrente que existiriam itens glosados e não glosados com funções semelhantes, mudando apenas a nomenclatura e a etapa no processo produtivo em que o insumo é desgastado. No entanto, não se discute no presente processo o que não foi objeto de lançamento, tais como os itens que não foram objeto de glosa.

O que interessa ao litígio em andamento é a legitimidade das glosas efetuadas de que trata o processo, eis que, sendo legítimas, mesmo se houvesse a eventual incoerência no sentido alegado não seria o caso de cancelá-las. Nesse aspecto, vale ressaltar que a recorrente nada aduziu materialmente, além da nulidade da autuação, que desabonasse a legitimidade das glosas que originaram o presente auto de infração.

No mais, a indignação da recorrente diz respeito, em verdade, ao próprio **mérito do recurso voluntário**.

Pelo exposto acima, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente.

Passo, então, à análise do mérito do recurso voluntário.

A recorrente não apresentou pedido expresso de realização de perícia ou de diligência no recurso voluntário, admitindo também não tê-lo feito na impugnação, não obstante a negativa de pedido nesse sentido pelo julgador de primeira instância. No entanto, manifestou-se nesse aspecto da seguinte forma: "(...) a Recorrente reitera neste Recurso a questão posta na Impugnação: caso este órgão julgador entenda necessário, que determine a realização de perícia ou de diligência para determinar os insumos utilizados no processo produtivo da Recorrente".

Nessa questão, conforme restará mais evidente da análise do mérito abaixo, entendo que o presente processo está pronto para julgamento, eis que, para as questões aqui controversas, não se exige conhecimento técnico ou exame de provas que já não estejam nos autos. Vale dizer que, para a maioria das questões colocadas, será necessária apenas interpretação jurídica, mas caso haja necessidade de informação técnica acerca do processo produtivo da recorrente, o Laudo apresentado pela impugnante poderá ser considerado.

Assim, em conformidade ao disposto nos arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, entendo prescindível a realização de perícia ou diligência no presente processo:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Analisemos as alegações de mérito do recurso voluntário na forma como nele foram divididas as matérias.

Desenho constitucional e legal da não cumulatividade do IPI:

Discorre a recorrente sobre a previsão constitucional da não cumulatividade do IPI, aduzindo que se deve interpretar os dispositivos legais e regulamentares, de forma a permitir o crédito dos insumos no conceito amplo, qualificando-os como aqueles que, integrando-se ou não ao novo produto, forem consumidos no processo produtivo, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. De forma que, a seu ver, o desafio seria identificar os insumos adquiridos com tributação pelo IPI, que foram consumidos no processo produtivo e que compuseram o custo de produção, eis que a teor do que já decidiu o CARF, no Acórdão nº 3403-001-271, "A análise do direito ao crédito deve atentar para as características específicas da atividade produtiva do contribuinte".

Primeiramente, cabe a ressalva que o Acórdão acima mencionado não trata análise de crédito básico do IPI, mas das contribuições do PIS e da Cofins não cumulativas, para as quais, como é consabido, o conceito de insumo é bastante diverso, baseado em outra legislação.

Não obstante a técnica da não cumulatividade do IPI tenha amparo no art. 153, §3º da Constituição Federal, esse dispositivo, por si só, não assegura o direito ao crédito do IPI sobre os produtos adquiridos, havendo a necessidade de lei, regulamento e normas complementares (art. 100 do CTN) que tragam as condições e as formas para que esse crédito possa ser aproveitado pelo contribuinte. Nesse sentido já foi decidido no Acórdão nº 3302-002.127 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, j. 22/05/2013, Rel. Gileno Gurjão Barreto.

Nesse contexto é que dispõe o art. 226, I do Regulamento do IPI/2010, e dispunha o art. 164, I do RIPI/2002, vigente à época de parte dos fatos geradores, que os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados podem creditar-se do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Também os Pareceres Normativos CST nº 65/79 e nº 181/74, parcialmente transcritos abaixo, que são atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, nos termos do art. 100, I do CTN, auxiliam na determinação do sentido e alcance das normas legais e do regulamento acerca de quais insumos ensejam aproveitamento de créditos do IPI:

[Parecer Normativo CST nº 65/79]

1 - Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).

2 - O artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, repetida “ipsis verbis” pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:

‘Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer’.

- Como se vê, trata-se de norma não auto-aplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3 - Diante disto, ressalte-se serem ‘ex nunc’ os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto,

aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

‘Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.’ 4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma ‘matérias-primas’ e ‘produtos intermediários’ são empregados ‘stricto sensu’, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários ‘stricto sensu’, ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

(...)

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediate e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

11 - Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", material de embalagens), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente. (grifos desta Relatora)

[Parecer Normativo nº 181/1974]

(...)

13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.” (grifos da Relatora)

Assim, em consonância aos dispositivos e atos normativos acima mencionados, o aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

De forma que não há como acolher a pretensão da recorrente de ter reconhecido o direito ao crédito do IPI sobre todos os insumos (no conceito amplo) que forem consumidos no processo produtivo, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente, eis que não há direito ao creditamento nas hipóteses em que ocorre apenas o desgaste indireto no processo produtivo.

Neste mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508), cujos termos vincula este colegiado consoante regra contida no art. 62 A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, RICARF (Anexo II à Portaria MF n. 256, de 2009, alterada pela Portaria MF n. 586, de 2010), que assim prescreve:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”.

O RECURSO ESPECIAL Nº 1.075.508 SC (2008/01532905), representativo de controvérsias, nos termos do artigo 543-C do CPC, traz a seguinte ementa:

EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito

Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel.Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se 'aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'.

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos 'que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final', razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Nesta esteira, em julgamento anterior deste Conselho Administrativo, no Acórdão nº 3302-002.475, da 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária desta Terceira Seção de Julgamento, cuja ementa segue abaixo, foi adotado o entendimento do referido Recurso Especial:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

CRÉDITOS DE IPI. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR E DERIVADOS.

O conceito de insumo para industrialização, não é largo o bastante para abranger os insumos utilizados no cultivo de cana-de-açúcar.

O cultivo da cana-de-açúcar é processo de produção típico da agricultura, e não da atividade industrial.

PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE INDIRETO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE IPI. RECURSO REPETITIVO STJ.

Os produtos intermediários que geram direito de crédito de IPI, nos termos do REsp nº 1.075.508, julgado em sede de recurso repetitivo, são aqueles que são consumidos ou sofrem desgaste de forma imediata e integral no processo produtivo, sendo incabível quanto aos valores do IPI pagos quando da aquisição de máquinas, equipamentos, suas partes e peças, combustível empregado em máquinas e equipamentos, bem como quando da aquisição de produtos cujo desgaste se dê apenas de forma indireta.

Recurso Voluntário Negado.

Do laudo técnico emitido pela UFRPE acerca do processo produtivo da Recorrente:

A fim de esclarecer o conteúdo do Laudo apresentado pela recorrente por ocasião da apresentação da impugnação, importa destacar os seguintes trechos:

(...)

A Usina União e Indústria S.A, com endereço no Engenho Bonfim, s/n zona rural Primavera/PE, CNPJ nº 10.204.485/0001-99, solicitou à Universidade Federal Rural de Pernambuco - Estação Experimental de Cana-de-Açúcar do Carpina, um Laudo Técnico com os seguintes objetivos: (i) entendimento do processo produtivo do açúcar e (ii) identificação dos materiais consumidos nesse processo.

As análises consideraram o conceito de uma unidade fabril agroindustrial que difere significativamente quando comparado a uma unidade fabril industrial por abrangência de operações, principalmente relacionada à produção da matéria-prima básica, no caso específico a cana-de-açúcar.

(...)

Foram realizadas visitas a unidade industrial da empresa para entendimento de seu processo produtivo e identificação do respectivo consumo de materiais, sendo que o fluxograma desse processo está apresentado no "ANEXO I FLUXOGRAMA DO PROCESSO PRODUTIVO" dessa carta, que como já dito anteriormente, caracteriza-se por um processo de produção agroindustrial.

Adicionalmente foi coletado material para elaboração de uma descrição ilustrada do processo produtivo do açúcar com a finalidade de melhor entendimento e visualização das etapas desse processo, que se encontra representada no ANEXO II - "DESCRIÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO COM ILUSTRAÇÕES"

Após a análise do processo produtivo, foram verificados, a partir de uma relação de materiais fornecida pela Usina União

e Indústria S.A., aqueles que fazem parte desse processo, por meio das seguintes etapas:

1. Análise da relação recebida da Usina dos materiais consumidos na produção agroindustrial. Essa relação encontra-se no: "ANEXO III- RELAÇÃO DE MATERIAIS RECEBIDOS DA USINA";

2. Discussões e entrevistas com os técnicos de manutenção e de produção agrícola e industrial a fim de segregar os materiais consumidos nesse processo daqueles destinados a atividades marginais ao processo ou mesmo não vinculados à produção do açúcar;

3. Elaboração de relação contendo os itens que foram classificados como essenciais para o processo produtivo, sendo essa denominada como "ANEXO IV - RELAÇÃO DOS ITENS DO PROCESSO PRODUTIVO";

4. Com o objetivo de evidenciar de forma detalhada: (i) função do item no processo de produção e o (ii) tipo de desgaste, foram realizadas pesquisas adicionais com os mesmos técnicos, com base em amostragem dos itens;

5. O resultado da análise dessa amostragem foi denominado como "ANEXO V - PESQUISA COM ITENS DO PROCESSO PRODUTIVO"; e Os fatores determinantes para a identificação dos insumos consumidos no processo produtivo consideraram a natureza específica dos materiais e seu uso corrente.

6. Os fatores determinantes para a identificação dos insumos consumidos no processo produtivo consideraram a natureza específica dos materiais e seu uso corrente.

(...)

ANÁLISE DO PROCESSO PRODUTIVO E CONSUMO DE MATERIAIS

A análise do processo produtivo da Usina União e Indústria S.A. e seu respectivo consumo de materiais foi realizado conforme as seguintes fases de produção do açúcar:

- 1. Agrícola;*
- 2. CCT - Corte, carregamento e Transporte da Cana-de-açúcar;*
- 3. Recepção da cana-de-açúcar;*
- 4. Preparo da cana-de-açúcar;*
- 5. Moagem;*
- 6. Tratamento do caldo;*
- 7. Preparo do açúcar;*
- 8. Ensacamento e empacotamento do açúcar;*
- 9. Geração de vapor; e*

10. Produção de peças

(...)

Conforme se depreende da leitura dos trechos acima, e já tinha observado o julgador de primeira instância, o Laudo inclui no processo produtivo também a parte agrícola.

No entanto, o processo que envolve o cultivo da cana-de-açúcar, não se enquadra no conceito de industrialização estabelecido pelo art. 4º do RIPI/2002 e do RIPI/2010. Nesse sentido, não ensejam direito a crédito os insumos da parte agrícola, conforme já decidido no Acórdão nº 3102-000.887, da 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/2002

**RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE IPI.
PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR E DERIVADOS.**

O conceito de insumo para industrialização, não é largo o bastante para abranger os insumos utilizados no cultivo de cana-de-açúcar.

Ocorre que o cultivo da cana-de-açúcar é processo de produção típico da agricultura, e não da atividade industrial.

Recurso voluntário conhecido, mas desprovido.

Crédito tributário negado.

Requer a recorrente que esta Turma julgadora utilize o Laudo apresentado com a impugnação para a análise das glosas efetuadas pela fiscalização, esclarecendo que agiu em conformidade com o referido Laudo, tendo acatado (não impugnado e parcelado) os itens que não estão contemplados no Laudo como integrantes do processo produtivo.

Embora não conste no recurso voluntário e na impugnação as específicas glosas contestadas pela recorrente, há uma relação de itens do processo produtivo no Anexo V do Laudo. Na análise desse Anexo V, que contém a "**PESQUISA COM ITENS DO PROCESSO PRODUTIVO**", há o código do produto, sua descrição, função e descritivo do desgaste, verificamos que:

i) Tratam-se, em grande parte, de tubos, válvulas, parafusos, vigas, chapas, cantoneiras, acoplamentos, bombas e rotores. A maioria dos desgastes referidos são apenas indiretos nesses equipamentos ou componentes, como por exemplo, os desgastes decorrentes de: "processo corrosivo com abrasão devido a contato com a massa do açúcar", "pelo uso e desgaste do equipamento", "por corrosão devido a contato com produtos químicos", "processo corrosivo com abrasão devido a contato com a cana e o caldo", "por fadiga devido a esforço mecânico" e "devido ao contato com o caldo quente". Conforme já exposto neste voto, inclusive sob o respaldo de recurso repetitivo, esse tipo de desgaste indireto não dá direito ao aproveitamento ao crédito do IPI.

ii) Além disso, alguns itens são da fase agrícola do processo produtivo e não geram direito a crédito também por este motivo, como, por exemplo, o item 520027512, descrito como "manta asfáltica para revestimento de canal de irrigação" que tem a função de

"transportar vinhaça e água para irrigação da cana". Para alguns itens também não se pode avaliar, pela função e tipo de desgaste, se o bem seria para a fase agrícola ou industrial, como, por exemplo, o item 520001581, descrito como "facaõ c/cabo longo de 14", com a função de "corte de cana-de-açúcar".

iii) Quanto a dois produtos químicos, os itens 5.2.0.000034 e 5.2.0.016757, considerando a função bactericida descrita, poderiam ser consumidos em contato direto com o caldo do açúcar em fabricação, integrando o produto final, entretanto, no cotejo desses produtos no Demonstrativo de glosas da fiscalização, verifica-se que foram adquiridos também "para industrialização ou produção rural". De forma que não se pode descartar, pelo que constam nos autos, que tais produtos poderiam também ter alguma aplicação na parte agrícola do processo produtivo, que não enseja o creditamento.

iv) Também o mesmo ocorre para o "Papel Kraft" (item 5.2.0.024010) e o "Cordão" (item 5.2.0.003300), que teriam função de material de embalagem e costura do saco do açúcar, respectivamente, entretanto, consta no Demonstrativo de Glosas que foram comprados também "para industrialização ou produção rural".

v) Os demais itens são materiais de consumo que também não dão direito ao crédito como insumo do IPI, por não se caracterizarem como bens que são consumidos em contato direto com o produto em fabricação.

Assim, considerando que, o recorrente tem o ônus da prova do elemento modificativo da autuação, entendo que, o Laudo apresentado na impugnação não se caracteriza como prova suficiente a reverter as glosas efetuadas pela fiscalização.

Prossegue a recorrente, para que não seja classificada como genérica a sua defesa, com a apresentação de considerações acerca de itens referidos pela fiscalização em seu Termo de Informação Fiscal, que dariam, a seu ver, direito a crédito:

i) A MEMBRANA FILTRANTE P/ FILTRO MFC - 150, que tem por função filtrar o resíduo do decantador, separando o Caldo filtrado da Torta, cujo desgaste ocorre diretamente no processo produtivo pela pressão e vazão do produto a ser filtrado (caldo da cana-de-açúcar).

ii) O ROTOR BOMBA CENTURY BCV 80/315 INOX, item essencial para o processo porque fica dentro dos tanques e permite impulsionar o caldo no processo produtivo, e se desgasta pela corrosão e abrasão devido ao contato com o caldo.

iii) A CHAPA ASTM A-36 DE 5/8", que é a chapa da esteira de cana e sofre corrosão pelo contato com a cana-de-açúcar e o caldo num prazo de até 06 meses, sendo igualmente essencial no transporte da cana-de-açúcar e da cana durante processo produtivo (entre as máquinas).

Aduz a recorrente, que esses produtos são consumidos no processo produtivo e que, pelo tempo do desgaste, não são ativáveis, justificam, nos termos da não cumulatividade constitucional que é própria do IPI, o direito ao crédito em relação às aquisições, sem contar que os itens perdem suas propriedades físico-químicas que invariavelmente se incorporam ao produto.

Conforme já esclarecido neste Voto, adota-se aqui o entendimento do Recurso Especial nº 1.075.508-SC, sob a sistemática do art. 543-C do CPC, no sentido de que esses equipamentos e componentes não se integram fisicamente ao produto final e nem se desgastam por ação direta, sofrendo apenas desgaste indireto no processo produtivo, o que não

enseja o creditamento do IPI como insumos. De forma que deve ser mantida a exigência fiscal também nesta parte.

Dos créditos de atacadistas:

Neste tópico do recurso voluntário, insiste ainda a recorrente na possibilidade de creditamento dos insumos constantes no Laudo Técnico, mesmo que tenham sido adquiridos de atacadistas, entretanto, conforme já analisado neste voto, os itens que constam relacionados no anexo ao Laudo não ensejam o creditamento do IPI.

Ilegitimidade da multa de ofício:

Alega a recorrente que, por força do art. 142 do CTN, a autoridade lançadora não tem competência para impor multa, mas só para propor a aplicação de multa, no que está correta. No entanto, a fiscalização não impôs a multa, mas formalizou a respectiva exigência fiscal no auto de infração com a garantia do devido processo legal à recorrente.

Não há que se falar em aplicação da equidade ou da interpretação mais favorável, como quer a recorrente, nos termos do art. 108, IV e 112 do CTN, eis que não paira qualquer dúvida da aplicação ou da interpretação do art. 80, *caput* da Lei nº 4.502/64, que prevê a multa de ofício sobre o valor do imposto não recolhido.

Quanto à alegação de que a multa seria manifestamente confiscatória e, portanto, inconstitucional, eis que toma como montante o valor da própria mercadoria, dela não se pode tomar conhecimento. No caso, verificar a eventual existência de confisco seria equivalente a reconhecer a inconstitucionalidade da multa, o que é vedado a este Conselho, salvo nas hipóteses do art. 62, parágrafo único do seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda (MF) nº 256/2009.

No âmbito do processo administrativo fiscal, por força do *caput* do art. 59 do Decreto nº 7.574/2011, é expressamente vedado afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade. Assim, afasto a alegação da recorrente de confisco da multa.

O entendimento no sentido de que descabe ao julgador administrativo examinar alegação de inconstitucionalidade consta, inclusive, da Súmula nº 2 do Carf, aprovada pelo Pleno e pelas Turmas da CSRF, nas sessões realizadas em 8 de dezembro de 2009 e 29 de novembro de 2010, divulgada pela Portaria Carf nº 52, de 2010:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃOS PARADIGMAS Acórdão nº 101-94.876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Não incidência de juros de mora sobre a multa aplicada:

Por fim, quanto à insurgência relativa a incidência de juros de mora sobre a multa aplicada, há que se esclarecer que os juros de mora são devidos, nos termos do art. 61, *caput* e §3º da Lei nº 9.430/96, sobre os "**débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" não pagos no prazo previsto, incidindo, portanto, também sobre a multa de ofício.

Por todo o exposto, meu voto é no sentido de **negar provimento ao recurso voluntário**.

É como voto.

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Kern - Redator designado.

Conforme relatado, o recorrente infirma a decisão recorrida, que teria cerceado seu direito de defesa, ao refutar integralmente o laudo técnico apresentado, sob a alegação de que o mesmo se propunha a analisar apenas a fase agrícola do processo produtivo, ao passo que o parecer abordaria também a fase industrial. Pede a decretação da nulidade da decisão da 3ª Turma da DRJ/BEL.

O autuado, enquanto impugnante, referiu laudo técnico anexado aos autos (Doc. 6, fls. 2.946 a 2.973), emitido pela Universidade Federal Rural de Pernambuco – UFRPE, explicando que adotou integralmente suas conclusões, a ponto de não impugnar as glosas dos itens que não foram contemplados no parecer como integrantes do processo produtivo. Nesse sentido, invocou o art. 30 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - PAF, e pediu que o Colegiado *a quo* também o adotasse em seus aspectos técnicos.

Analisando o pleito, o voto condutor da decisão recorrida assentou (fls. 3.867 e 3.868):

Ao proceder a leitura do laudo elaborado pela Universidade Federal de Pernambuco destacamos alguns trechos:

- Na introdução:

“As análises consideraram o conceito de uma unidade fabril agroindustrial que difere significativamente quando comparado a uma unidade fabril industrial por abrangência de operações, principalmente relacionada à produção da matéria-prima básica, no caso específico a cana-de-açúcar” (...)

- Na Análise do Processo Produtivo de consumo de materiais:

1. Agrícola
2. CCT - Corte, carregamento e Transporte da Cana-de-Açúcar.

(...)

- Nas Considerações finais:

“No processo produtivo da Usina União e Indústria S.A. a atividade rural de produção da cana-de-açúcar é parte essencial do procedimento de fabricação de açúcar”;

Observa-se nos trechos extraídos do citado Laudo que foi elaborado desde o cultivo de cana de açúcar. Contudo, o cultivo de cana-de-açúcar não se enquadra no conceito de industrialização estabelecido pelo art. 4º do RIPI/2002 e RIPI/2010. Assim, por se tratar de atividade agrícola, excluem-se os insumos e defensivos de uso agrícola, os lubrificantes e combustíveis utilizados na atividade agrícola, e as peças e materiais utilizados na manutenção de máquinas agrícolas e caminhões utilizados na lavoura. Resta suficientemente óbvio, portanto, que o Laudo apresentado, não se propõe a identificar os insumos de um processo produtivo nos termos da legislação do IPI.

Compulsando o referido laudo, já no capítulo inicial que descreve a metodologia empregada no estudo, verifico que quedou assentado que foram realizadas visitas à unidade industrial da empresa para entendimento de seu processo produtivo e identificação do respectivo consumo de materiais (fl. 2.947). Ademais, a análise dos matérias que compõem o processo produtivo (caracterizado como agroindustrial) desenvolveu-se segundo as seguintes etapas:

- 1. Análise da relação recebida da Usina dos materiais consumidos na produção agroindustrial. Essa relação encontra-se no: "ANEXO III- RELAÇÃO DE MATERIAIS RECEBIDOS DA USINA";*
- 2. Discussões e entrevistas com os técnicos de manutenção e de produção agrícola e industrial a fim de segregarmos os materiais consumidos nesse processo daqueles destinados a atividades marginais ao processo ou mesmo não vinculados à produção do açúcar;*
- 3. Elaboração de relação contendo os itens que foram classificados como essenciais para o processo produtivo, sendo essa denominada como "ANEXO IV - RELAÇÃO DOS ITENS DO PROCESSO PRODUTIVO";*
- 4. Com o objetivo de evidenciar de forma detalhada: (i) função do item no processo de produção e o (ii) tipo de desgaste, foram realizadas pesquisas adicionais com os mesmos técnicos, com base em amostragem dos itens;*
- 5. O resultado da análise dessa amostragem foi denominado como "ANEXO V - PESQUISA COM ITENS DO PROCESSO PRODUTIVO"; e*
- 6. Os fatores determinantes para a identificação dos insumos consumidos no processo produtivo consideraram a natureza específica dos materiais e seu uso corrente.*

Mas adiante, o laudo enumera as fases do processo de fabricação do açúcar:

1. Agrícola;

2. CCT – Corte, carregamento e transporte da cana-de-açúcar;
3. Recepção da cana-de-açúcar;
4. Preparo da cana-de-açúcar;
5. Moagem;
6. Tratamento do caldo;
7. Preparo do açúcar;
8. Ensacamento e empacotamento do açúcar;
9. Geração de vapor; e
10. Produção de peças

Basta uma rápida recapitulação do que dispõe o art. 4º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – RIPI/2002, e se concluirá que o laudo também abordou aspectos relacionados com a fase industrial da produção de açúcar.

Nesse sentido, a rejeição do parecer sob o argumento de que se analisava exclusivamente o cultivo da cana-de-açúcar, como fez o voto condutor da decisão recorrida, acabou por cercear o direito de defesa do autuado, enquanto impugnante.

Nesse sentido, julgo que se deve acolher a preliminar argüida, para anular o Acórdão DRJ/BEL-3ª Turma nº 01-29.368, de 10 de junho de 2014, para que uma nova decisão seja proferida, em que se enfrente o laudo técnico de fls. 2.946 a 2.973, no que diz respeito aos seus aspectos técnicos referentes à etapa industrial do processo produtivo de fabricação do açúcar, bem como todas as provas e alegações apresentadas até o momento processual da impugnação.

É como voto.

Sala de sessões, em 19 de março de 2015



Alexandre Kern

Redator designado