



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

Processo nº 10640.721511/2014-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.804 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IPI
Recorrente ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/06/2009 a 30/04/2014

CLASSIFICAÇÃO FISCAL - BARRAS CHATAS.

Os produtos laminados planos, nos termos da Nota 1-K do Capítulo 72 da TIPI, não enrolados e que possuam dimensões, largura e espessura, que se correlacionem do seguinte modo: largura igual a pelo menos dez vezes a espessura, se esta for inferior a 4,75 mm, ou de uma largura superior a 150 mm, se a espessura for igual ou superior a 4,75 mm sem, no entanto, exceder a metade da largura.

Os produtos que não satisfaçam a qualquer das definições constantes das alíneas ij), k) ou l) do Capítulo 72 da TIPI, nem à definição de fios e cuja seção transversal, maciça e constante em todo o comprimento, tenha a forma de círculo, de segmento circular, oval, de quadrado, retângulo, triângulo ou de outros polígonos convexos (incluindo os “círculos achatados” e os “retângulos modificados”, nos quais dois lados opostos tenham a forma de arco de círculo convexo, sendo os outros dois retilíneos, iguais e paralelos), deverá ser classificado como "Barra", na posição 72.14 da TIPI.

DIREITO DE CRÉDITO. MATERIAIS REFRAATÓRIOS.

Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram desgaste no processo industrial, o que não abrange os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, ainda que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização. Assim, é de ser mantida a glosa dos materiais refratários, os quais não se caracterizam como produtos intermediários.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS.

O fisco deve considerar os créditos regulares na recomposição da conta gráfica, e, em apurando-se diferenças, decorrentes de pagamento,

parcelamento, compensação ou suspensão da exigibilidade, indevidos ou não comprovados, exigi-las, desde que dentro do prazo decadencial, através de auto de infração.

MULTA DE OFÍCIO - NATUREZA CONFISCATÓRIA

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. NÃO-INCIDÊNCIA.

Não há base legal para a incidência de juros sobre multa de ofício.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: a) por unanimidade de votos, deu-se provimento para cancelar o lançamento em relação ao item 3 do auto de infração (ajuste no RAIPI); b) por maioria de votos, deu-se provimento quanto à classificação fiscal das barras chatas e quanto à exclusão da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa deste julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula, quanto à exclusão dos juros de mora sobre a multa e os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Antonio Carlos Atulim, quanto à classificação fiscal das barras chatas. Designado o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto; e c) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto à tomada do crédito sobre materiais refratários. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurenttis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. A Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne apresentou declaração de voto. Esteve presente ao julgamento o Dr. Valter Lobato, OAB/MG 61.186.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurenttis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls.181/197) lavrado contra o contribuinte acima qualificado e Demonstrativos de fls.198/226, por meio do qual foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no valor de R\$ 7.538.941,90, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, totalizando R\$ 14.401.145,07, em razão de ter sido verificado o que segue.

1 - RECLASSIFICAÇÃO FISCAL

Falta de lançamento do imposto por ter o estabelecimento industrial ter promovido a saída de produto com insuficiência de imposto por erro de classificação fiscal. Informa o relatório fiscal (fl. 191) que a empresa industrializou e deu saída a produtos identificados como "BARRA CHATA 1/2 x 3/16" (código 116294) e "BARRA CHATA 5/8 x 3/16" (código 121735) utilizando NCM 72.14.9100, a qual contempla os produtos como "Barras de ferro ou aço" (alínea m da nota 1 do Capítulo 72 da TIPI). Contudo, entende o Fisco, tais produtos possuem espessura igual a 4,76 mm e largura superior a duas vezes essa espessura, o que os enquadraria na posição 7211 da TIPI (produtos laminados planos, de ferro ou aço não ligado, de largura inferior a 600 mm, não folheados ou chapeados, nem revestidos), consoante alínea K da Nota 1 do Capítulo 72 da TIPI, a qual estabelece a definição de "produtos laminados planos", classificados na posição 72.11, como "produtos laminados, maciços de seção transversal retangular, que não satisfaçam à definição da Nota 1-ij, em rolos de espiras sobrepostas, ou não enroladas, de largura igual a pelo menos dez vezes a espessura, quando esta inferior a 4,75 mm, ou de largura superior a 150 mm **ou a pelo menos duas vezes a espessura, quando esta for igual ou superior a 4,75mm**".

Informa que os produtos laminados planos estão classificados nas posições 72.08 a 72.12 da TIPI, e são tributados pela alíquota de 5% (cinco por cento), enquanto as 'barras' estão classificadas nas posições 72.14 e 72.15, sendo a posição 72.14 a utilizada pelo estabelecimento. A partir de 08 de fevereiro de 2006, os produtos classificados na posição 72.14 tiveram sua alíquota de tributação reduzida a zero, por força do disposto no artigo, 1º, inciso I, do Decreto 5.697/2006.

Intimada pela fiscalização a justificar a classificação dos produtos definidos como 'laminados planos', na posição 72.14, que contempla a classificação de produtos definidos como 'barras', a empresa informou que o critério adotado para codificação dos produtos por ela vendidos é o mesmo de todas as empresas do ramo, que seguem as normas estabelecidas pela COPANT (Comissão Panamericana de Normas Técnicas) —, à qual se vincula a ABNT (Associação Brasileira de Normas Técnicas) —, em especial a Norma Técnica 1588:1996 que veio estabelecer, segundo as suas palavras, "as conceituações de cada seguimento de aço e, como consequência, determinar o que viria ser (conceitualmente falando) cada um dos segmentos e espécies de aço, incluídas as que agora são objeto da presente intimação ("barras chatas");

Entretanto, concluiu a fiscalização, com o emprego das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) e das Regras Gerais Complementares da Nomenclatura Comum do Mercosul (RGC/NCM), que os produtos "BARRA CHATA 1/2 x 3/16" (código 116294) e "BARRA CHATA 5/8 x 3/16" (código 121735) atendem com perfeição às especificações da alínea K, da Nota 1 do Capítulo 72 da TIPI, e, por conseguinte, são definidos obrigatoriamente como 'laminados planos', enquadrando-se na posição 72.11. Dessa forma, são tributados pelo IPI à alíquota de 5% (cinco por cento), tendo o Fisco lançado essa diferença (de 0% para 5%) com base na nas operações de venda desses produtos apuradas nas notas fiscais eletrônicas extraídas do Sped (fls. 228/307), conforme item 0001 do auto de infração (fls. 182/183).

2 - GLOSAS DE CRÉDITOS INDEVIDOS

Com arrimo nos Pareceres Normativos CST 260/71 e 181/74 foram glosadas as seguintes substâncias refratárias: areia, argamassa, bloco, concreto, massa e tijolo. Já com arrimo no Parecer Normativo CST 65/79 e nas informações prestadas pelo contribuinte em atendimento à intimação fiscal 02, por "não exercerem nenhuma ação direta sobre o produto em elaboração", foram glosados os produtos DISPERSANTE DEPOSITROL PY-5204, FLOCULANTE POLYFLOC AP1120P, FORMA RHI ANKOFORM M90S-IP 0-6C, HIPOCLORITO DE CÁLCIO E SPECTRUS CT1300 GE INFRASTRUCTURE. Todos os documentos fiscais de aquisição desses produtos encontram-se listados no anexo II (fls. 308/493), estando os totais mensais dessas glosas discriminados no auto de infração à fl. 195, os quais foram utilizados na reconstituição da escrita.

3 - AJUSTES NO RAIPI NÃO COMPROVADOS OU REALIZADOS INDEVIDAMENTE

Instado a justificar os ajustes listados no item 2 da intimação fiscal 03 (fl. 126/127), em sua resposta o contribuinte se pronunciou somente sobre os ajustes decorrentes do auto de infração constante do processo 10640.721229/2011-61, alegando o seguinte:

Com relação aos lançamentos de "*Estorno de Débito*" na competência de Agosto/2011 no valor de R\$ 12.535.201,02, trata-se de emissão de Notas Fiscais Complementares de IPI, referente às vendas efetuadas pela Usina de Juiz de Fora no período de 2006 à 13/08/2007, em que houve faturamento do produto "*Fio Máquina*" pela NCM 72139190, aplicando de forma indevida a alíquota zero de IPI ao invés de 5%, conforme verificado no Mandado de Procedimento Fiscal nº 0610400-2010-00601-1 - Auto de Infração nº 10640.721229/2011-61. Para que não houvesse duplicidade de lançamentos, provenientes dos registrados no Livro Registro de Apuração, através das NF-e Complementares e os Débitos de IPI já considerados na recomposição da conta gráfica, procedeu-se o estorno do débito de IPI relativo as emissão das NF-e Complementares de IPI (Anexo I).

Quanto aos demais lançamentos, ficou-se em silêncio, o que levou a fiscalização a glosar os mesmos (de 06/2009 a 05/2010), conforme quadro no auto de infração à fl. 196. Em relação aos ajustes decorrentes do auto de infração de 2011, após analisá-lo, verificou o Fisco "que o total de débitos apurados pela fiscalização por utilização indevida do produto 'fio-máquina', para efeito de lançamento do IPI, é relativo ao período de março de 2006 a março de 2008, e montou em R\$ 11.659.703,84, e não R\$ 12.535.201,03 conforme alegado e utilizado pelo sujeito passivo como ajuste no RAIPI". Conclui o Fisco que a diferença (R\$ 875.497,19) "representa débito não considerado no auto de infração constante do processo 10640.721229/2011-61, e portanto, não sujeita a ajuste tal como realizado pelo contribuinte, pelo que "entendeu por desconsiderar R\$ 875.497,19 do montante dos ajustes realizados pelo contribuinte em agosto de 2011".

Contestado o lançamento (fls. 499/528), a 4ª Turma da DRJ/SDR julgou improcedente a impugnação (fls. 619/647). Não resignada, a empresa interpôs o presente Voluntário (fls. 655/689), no qual, em suma, alega:

1 - Pedes, em preliminar, a decretação de nulidade da r. decisão por indeferimento da prova pericial em relação à glosa dos produtos refratários, pois entende que

"a única forma de elucidar o processo produtivo é através da elaboração de um laudo pericial, o que foi indeferido pela DRJ". Em consequência, pede que "seja anulada a r. decisão para retorno dos autos a origem para que seja determinada a produção de prova pericial, sob pena de ferir o contraditório e ampla defesa". Se assim não for, pede a conversão do presente julgamento em diligência "para elaboração de laudo técnico que demonstre a aplicação dos refratários em seu processo produtivo";

2 - Quanto à correta classificação dos produtos denominados barra chata, que o Fisco reclassificou como "produtos laminados planos" (posição 72.11 da TIPI), discorre sobre seu processo produtivo, consignando que os aços planos possuem como matéria prima a placa de aço, que após as transformações tem como produto final as denominadas "chapas" ou "bobinas". De outro turno, assevera que a categoria de "aços longos" tem como matéria prima o tarugo, sendo que seus produtos finais variam de barras (chatas, quadradas, circulares, sextavadas), perfis e arames, atendendo a vários segmentos econômicos. Conclui que "as diferenças entre os laminados planos e longos decorrem essencialmente das características físicas da matéria prima, bem como dos produtos a serem desenvolvidos".

Aduz que Norma Técnica 1588:1996 da COPANT (Comissão Panamericana de Normas Técnicas), à qual se vincula a ABNT, estabelece as conceituações de cada segmento de aço, determinando o que viria a ser cada um dos segmentos e espécies de aço, aí incluídas as espécies de aços da lide. Com base na normatização da COPANT, "todos os produtos glosados inserem-se no segmento de aços longos e não no segmento de aços planos", o que, a seu juízo, significa que a barra de aço chata deve ser incluída como "aço longo", sendo que "por pertencerem ao segmento de aços longos que tais produtos são vendidos utilizando-se a terminologia de 'Barras Chatas', vinculada à laminação de aços longos".

Acresce que a legislação tributária deve ser interpretada de acordo com as normas técnicas que conceituam os processos, produtos e serviços siderúrgicos, não cabendo a TIPI "alargar a definição conceitual do que viria a ser uma barra ou produto laminado plano, mas tão somente atribuir efeitos tributários a cada um desses produtos/definições", estando tais conceitos assentados em normas técnicas competentes que visam harmonizar o entendimento sobre o tema. Alega, ainda, que sempre classificou tais produtos na posição 72.14, mesmo antes do advento do Decreto 5.697/06, quando a alíquota era 5%. No entanto, tal Decreto, afirma, "isentou do IPI os produtos no item 72.14 da TIPI", com o fito de "suprimir a tributação sobre itens que oneravam a cadeia da construção civil", aduzindo que aquela norma não isentou os produtos laminados porque os mesmos não têm relação alguma com a construção civil.

3 - Quanto à glosa dos materiais refratários, após discorrer sobre o princípio da não-cumulatividade, afirma que os mesmos revestem-se das características de produtos intermediários, pois "apesar de não integrarem o produto final, se consomem, seja pelo desgaste, seja pela transformação (perda de propriedades) no processo produtivo, na condição de elemento indispensável ao processo produtivo". Anota que os mesmos "são essenciais ao processo produtivo da siderurgia e mantém contato físico e atmosférico com o produto em elaboração.

Alega que os TIJOLOS REFRAATÓRIOS são utilizados em inúmeros equipamentos no decurso do processo produtivo do aço, como, por exemplo, na panela de gusa, na panela de aço, no forno elétrico FEA, no distribuidor de aço líquido, "dentre outros". Informa que são aplicados no equipamento pela via do empilhamento e compõem o revestimento que suporta o aço líquido, cuja temperatura é superior a 1.800 graus Celsius, para

evitar o contato direto do produto com a carcaça do equipamento, pelo que demandam troca periódica, em ciclos de 15 a 30 dias, evitando que o aço destrua o forno da siderúrgica pela altíssima temperatura a que é exposto.

Quanto aos BLOCOS REFRATÁRIOS, averba que sua diferença em relação aos tijolos é que aqueles são feitos de concreto, enquanto estes são de argila, sendo seu tempo de reposição inferior a 60 dias, também tendo como função proteger os equipamentos da alta temperatura do aço produzido, tratando-se, em seu entender, "claramente de um produto intermediário, pelo que deve ser respeitado o direito ao crédito". Em relação ao CONCRETO REFRATÁRIO, diz serem aplicados nas painéis de aço, distribuidores de aço líquido, alto forno e laminação, possuindo também função de isolamento térmico do maquinário no processo produtivo, sendo sua vida útil nunca superior a 2 meses, podendo em alguns casos "(choque térmico, erosão, etc.)" ser substituídos em ciclos de 15 dias.

No que se refere à ARGAMASSA REFRATÁRIA, sua função é a de assentar os tijolos e demais materiais refratários instalados nos equipamentos do processo produtivo do aço, sendo, em geral, sua reposição programada no prazo máximo de 30 dias. Já a MASSA REFRATÁRIA tem aplicação no alto forno, forno elétrico, painel de aço líquido e distribuidor de líquido, sendo sua função precípua compor o revestimento dos equipamentos para auxiliar na proteção contra a atuação do aço em temperaturas elevadas, sendo sua reposição feita em média de 10 a 15 dias. Conclui: "se o contato desses produtos é direto com o aço e se a reposição é feita no máximo mensalmente, presentes os elementos claros para o devido creditamento de IPI. Quanto aos demais refratários, informa que são aplicados no forno elétrico, compondo o revestimento desse equipamento contra a ação do metal lá produzido. Colaciona jurisprudência administrativa e judicial que vai ao encontro do seu entendimento, afirmando estarem superados os Pareceres Normativos citados pela fiscalização e DRJ.

Quanto aos ajustes no RAIPI que levou à glosa do valor de R\$ 875.497, consigna que o débito deriva-se na verdade de dois autos de infração, relativos à mesma infração (um de lançamento - 10640.721229/2011-61 - e outro da multa regulamentar por falta de destaque mas com saldo credor - 10640.722103/2011-11). Alega que na coluna "débitos apurados" (doc. 04), o fiscal excluiu o valor de fevereiro/2008 (R\$ 581.886,18), vez que atingido pela decadência (fato já observado pela fiscalização), mas não atentou para o fato que ao reconstituir o saldo do PA para R\$ 310.894,59, o contribuinte sofreu um abatimento de R\$ 270.991,59 sobre o seu saldo credor, que seria utilizado nos meses subsequentes, efetivamente debitado da conta gráfica da empresa, o que leva os débitos vinculados a totalizarem R\$11.930.695,43 e não os R\$11.659.703,84 alegados pelo fisco.

Insurge-se, ainda, contra a multa de ofício no percentual aplicado, entendendo ter a mesma natureza confiscatória. Por fim, mantida a exação, entende não haver previsão legal para incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Lido o relatório na Sessão do dia 17/05/2016, feita a sustentação oral e lido o voto, o procurador da empresa alegou que havia sido juntado aos autos após este relator ter relatado e julgado o presente recurso voluntário, de forma unilateral pela empresa, o laudo técnico de fls. 732/783, que entende a recorrente corroborar com os termos de sua peça recursal. Diante deste fato novo, solicitei ao Sr. presidente desta Turma Ordinária que o processo fosse retirado de pauta, tendo constado na Ata de Julgamento:

Relator(a): JORGE OLMIRO LOCK FREIRE Processo:
10640.721511/2014-91 Recorrente: ARCELORMITTAL BRASIL

S.A. e Recorrida: FAZENDA NACIONAL Pediu a retirada de pauta: JORGE OLMIRO LOCK FREIRE Outros eventos ocorridos: Retirado de pauta a pedido do relator, a fim de que se dê vista à Procuradoria da Fazenda Nacional do laudo técnico que estava pendente de juntada aos autos no e-processo. Os votos proferidos pelo relator, pela Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro e pelo Conselheiro Waldir Navarro Bezerra serão desconsiderados, em razão da retirada de pauta solicitada pelo relator.

Em face dessa causa da retirada de pauta, despachei ao Sr. presidente nos seguintes termos (fl. 785):

Sr. Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção

O Laudo Técnico de fls. 732/783 foi juntado unilateralmente aos autos pela recorrente, em 17/05/2016 (fl. 784), mesmo tendo a r. decisão negado o pedido de perícia.

Em face desse fato novo, o processo foi retirado de pauta, conforme consta da Ata de Reunião de julgamento desta Turma Ordinária referente ao período de 17/05/2016 a 19/05/2016.

Em face disso, abra-se vista dos autos a douta Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) para que:

1- Manifeste-se acerca da validade da juntada dessa perícia técnica ao processo, uma vez que ela vai de encontro ao decidido pela r. decisão, cujo indeferimento foi uma das questões ventiladas na peça recursal;

2 - Caso entenda a PFN que a prova técnica não foi juntada a destempo e em afronta ao decidido pela r. decisão, manifeste-se sobre seu teor.

À sua consideração.

À fl. 786, o Sr. presidente determinou o encaminhamento dos autos à PFN "para manifestação".

A PFN assim se pronunciou (fls. 788/790):

A UNIÃO (Fazenda Nacional), por intermédio da procuradora que abaixo subscreve, vem manifestar-se acerca do “laudo pericial” apresentado pela contribuinte, conforme determinação contida no despacho s/nº - 4ª Câmara – 2ª Turma.

Em breve resumo, a contribuinte acostou aos autos Laudo Técnico às fls. 732/783, não obstante a decisão de primeira instância ter rejeitado expressamente o pedido de perícia, em razão de sua prescindibilidade para o deslinde da causa, conforme se extrai do voto de primeira instância:

Quanto ao pedido de perícia, cabe enfatizar que, além de estarem presentes nos autos elementos suficientes para firmar o convencimento necessário ao julgamento da lide, não há como

acatar a premissa de que faltou à fiscalização um conhecimento técnico do setor siderúrgico.

Constata-se do processo, a existência de elementos que esclarecem de modo satisfatório aspectos relativos à identificação dos produtos sob análise e os critérios utilizados para concluir que estes não se tratam de produtos intermediários, logo sujeitos a glosa dos créditos.

Outrossim, nota-se que a fiscalização utilizou a aplicação das regras do Sistema Harmonizado para a reclassificação na TIPI dos produtos denominados barras chatas.

A classificação fiscal não se reveste da condição de aspecto técnico, mas se subordina exclusivamente às normas do Direito Tributário que disciplinam a matéria. Ou seja, a classificação fiscal de mercadorias/produtos é, efetivamente, matéria tributária, obedecendo às regras próprias da legislação específica. Nesse sentido, importa transcrever os preceitos do caput do art. 30 e seu § 1º, ambos do Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal-PAF:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º. Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos. (negritos acrescidos)

Portanto, como já mencionado, verifica-se restar evidenciado o motivo da autuação e a sistemática aplicável à constituição do crédito tributário, bem como clara a compreensão pelo autuado em todo o seu contexto, tanto que contestada em pontos específicos. Há, portanto, informações nos autos suficientes para a autoridade julgadora formar entendimento e convencimento acerca da lide em questão.

*O pedido de perícia apresenta os requisitos indispensáveis, de acordo com o PAF, art. 16, § 1º, c/c inciso IV, significa dizer, a formulação de quesitos e a indicação do perito. **Todavia, evidentemente, a composição do presente litígio administrativo prescinde da realização de perícia, nos termos da argumentação.***

Com efeito, indefere-se o pedido de perícia, por ser prescindível
Assim, impossível a juntada e análise de resultado de perícia técnica, quando esse pedido foi expressamente enfrentado e rejeitado pela instância de origem.

Assim, tal como ressaltado pelo i. Relator, aceitar a juntada de laudo técnico nesse momento vai de encontro ao decidido pela r. decisão, cujo indeferimento foi uma das questões ventiladas na peça recursal.

Outrossim, ainda que não tivesse sido indeferido tal pedido, nos termos do § 4º, e alíneas, e § 5º do art. 16 do Decreto 70.235/72, a contribuinte não poderia, neste momento do processo, apresentar qualquer documento, uma vez que houve a preclusão de tal direito:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Com efeito, nenhum dos motivos excepcionais previstos na Legislação teria sido comprovado pela recorrente, a fim de justificar a eventual juntada de documentos após a fase impugnatória inicial. Logo, por não restar provada qualquer uma das referidas exceções legais, é de concluir que o direito de apresentar prova precluiu. Nesse sentido é o entendimento referendado no acórdão nº 201-77370:

PROCESSO ADMINISTRATIVA FISCAL. PRECLUSÃO. A instrução processual é concentrada no momento da impugnação. Considera-se precluso o direito de juntar documentos quando o sujeito passivo não requerer em primeira instância a juntada posterior e nem apresentar uma das justificativas legais para tanto.

Assim, requer não seja admitida a juntada do Laudo Técnico apresentado pela contribuinte, em razão da ocorrência de preclusão, determinando-se, por consequência, o seu desentranhamento.

Termos em que pede deferimento.

Brasília, 13 de junho de 2016.

Retornaram-me os autos em 28/06/2016.

Em 19/07/2016, a recorrente, "diante da ausência de manifestação da União Federal sobre o laudo apresentado pela empresa", junta nova petição na qual traz razões adicionais (fls. 794/801) sobre a questão acerca da classificação fiscal das denominadas "Barras Chatas", onde quer rediscutir o mérito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Lock Freire, Relator.

Quanto à preliminar de nulidade pelo não acatamento do pedido de perícia é de ser refutada, pois a r. decisão o fez de forma fundamentada de acordo com sua convicção no sentido de que há nos autos elementos suficientes "que esclarecem de modo satisfatório aspectos relativos à identificação dos produtos intermediários, logo sujeitos a glosa dos créditos". Só haveria que se falar em cerceamento ao direito de defesa se o indeferimento fosse desmotivado, o que não ocorreu, como visto. Demais disso, em sua peça inicial averbou que acostaria laudo técnico, o que poderia ter feito nas variadas oportunidades que teve para fazê-lo, mas não o fez. Resta claro que não houve qualquer prejuízo à defesa.

Portanto, o laudo anexado aos autos de forma unilateral pela recorrente em data posterior à juntada da peça recursal, após, inclusive, este relator já ter lido o recurso voluntário e o julgado, foi feito de forma abusiva pela recorrente, pois totalmente a destempo, nos termos do §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto 70.235/72. A produção de provas no rito deste Decreto se concentra no momento da impugnação, como consabido, a não ser para controverter fato novo ou prova que a *prima facie* venha ao encontro da verdade material, o que não é o caso. A recorrente não quer ver julgada suas razões, mas sim tentar impô-las a todo custo, como se o processo não tivesse fim e os julgadores não estivessem jungidos ao princípio da livre convicção.

Mas, em que pese essa postura da recorrente, os termos do chamado laudo em nada altera a convicção deste julgador quanto à classificação fiscal das barras chatas, até porque não se considera aspecto técnico a classificação fiscal de produtos, conforme explicitado no Decreto 70.235/72, como segue:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º. Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

Assim, rechaço a pugnada nulidade.

Também indefiro o pleito da PFN para que o Laudo anexado a destempo seja desentranhado dos autos. A permanência do mesmo é uma forma de deixar documentada a indevida atitude da recorrente e provada sua intenção de tumultuar o feito, pois juntado ao arripio das normas processuais, uma vez que o pedido de perícia havia sido EXPRESSAMENTE DENEGADO. E, demais disso, ele em nada mudou a convicção deste julgador.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS BARRAS CHATAS

Gize-se, inicialmente, que de acordo com o RIPI, a classificação fiscal das mercadorias se materializa em um dos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que tem por base o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, adotado pelo Brasil por meio do Decreto nº 97.409/1988, de 23/12/1988, DOU de 27/12/1988.

De sua feita, o código é obtido mediante a aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI), das Regras Gerais Complementares (RGC) e notas complementares, todas da Nomenclatura Comum do Mercosul. E, de forma subsidiária, pelas normas explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) de Designação e de Codificação de Mercadorias, assim como as Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

Portanto, a atividade de definição de classificação fiscal é de natureza tributária, vale dizer, consiste na aplicação da norma tributária ao fato. Portanto, livre está o auditor fiscal para formar sua convicção a respeito, em que pese ser seu dever cercar-se do maior número de informações técnicas, mas nunca podendo ir de encontro à sistemática normativa para a classificação fiscal de mercadorias.

Segundo a NESH na presente subposição 7211.90 abrange:

os produtos semelhantes aos referidos nas posições 72.08 e 72.09, com a diferença, todavia, de terem uma largura inferior a 600 mm.

As disposições das posições 72.08 e 72.09 aplicam-se, mutatis mutandis, aos produtos da presente posição, com exceção das relativas à largura (ver também as Considerações Gerais do presente Capítulo).

Entre os produtos aqui incluídos, podem citar-se as chapas universais (placas), com uma largura superior a 150 mm mas inferior a 600 mm, e as folhas e tiras.*

As folhas e tiras são normalmente obtidas a quente, por relaminagem de certos produtos semimanufaturados da posição 72.07, e podem voltar a ser laminadas a frio, a fim de se obterem produtos de menor espessura e com melhor qualidade. As folhas e tiras obtêm-se igualmente por corte de chapas ou de tiras largas das posições 72.08 ou 72.09.

Os produtos desta posição podem ter sido submetidos a diversas operações, tais como estriamento, gofragem, arredondamento de arestas, biselamento, ondulação, etc., desde que essas operações não lhes confiram características de artefatos ou obras incluídas em outras posições.

Estes produtos são utilizados principalmente para arquear caixas, tonéis e outros recipientes, para fabricação de tubos soldados, de ferramentas (lâminas de serras, por exemplo), de perfis dobrados, de correias transportadoras, na indústria do automóvel e para produção de numerosos artefatos (para embutimento, dobragem, por exemplo).

Esta posição não inclui:

a) Os arames retorcidos, mesmo farpados, em tiras, de ferro ou aço, dos tipos utilizados em cercas (posição 73.13).

b) Os grampos ondulados ou biselados, em peça ou cortados nas dimensões próprias, para reunir peças de madeira (posição 73.17).

c) Os esboços de obras do Capítulo 82 (incluídos os esboços de tiras para lâminas de barbear).

Esta posição não inclui:

a) Os arames retorcidos, mesmo farpados, em tiras, de ferro ou aço, dos tipos utilizados em cercas (posição 73.13).

b) Os grampos ondulados ou biselados, em peça ou cortados nas dimensões próprias, para reunir peças de madeira (posição 73.17).

c) Os esboços de obras do Capítulo 82 (incluídos os esboços de tiras para lâminas de barbear).

No Capítulo 72 da TIPI se inserem Ferro fundido, Ferro e Aço, parte de uma classificação mais abrangente, a da Secção XV, relativa aos Metais Comuns e suas Obras. As discordâncias entre Fiscalização e contribuinte estão nas posições 7211 e 7214, cujas pormenorizações se encaixam nos códigos NM 7211.14.00, por parte da Fiscalização, e 7214.91.00, pelo lado do contribuinte.

A regra 1ª RGI dispõe que:

"Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas..."

Ambos produtos denominados pelo contribuinte de "Barra Chata" têm espessura superior a 4,75 mm (4,76mm), e largura pelo menos duas vezes maior que a espessura (12,70mm e 15,87mm), o que é inconteste. Essas características forçam sua classificação na posição 72.11, como produtos laminados planos.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 28 de janeiro de 1992 e alteradas pela Instrução Normativa SRF nº 123, de 22 de outubro de 1998 (suplemento ao Diário Oficial da União de 22 de dezembro de 1998), relativas à posição 7211, esclarecem na Nota k) que nela só se classificam os produtos laminados planos de ferro ou aço não ligado, de largura igual ou superior a 600 mm, folheados ou chapeados, ou revestidos. Nesta posição se incluem os produtos laminados, maciços, de seção transversal retangular, que não satisfaçam à definição da Nota 1 - ij.

Com efeito, os esclarecimentos para a reclassificação constam da Nota 1, alíneas k e m, do capítulo 72.

Capítulo 72 Ferro fundido, ferro e aço

Notas.

1.-Neste Capítulo e, no que se refere às alíneas d), e) e f) da presente Nota, na Nomenclatura, consideram-se:

....

k)Produtos laminados planos

Os produtos laminados, maciços, de seção transversal retangular, que não satisfaçam a definição da Nota 1 ij) anterior:

-em rolos de espiras sobrepostas, ou -não enrolados, de largura igual a pelo menos dez vezes a espessura, quando esta for inferior a 4,75mm, ou de largura superior a 150mm ou a pelo menos duas vezes a espessura, quando esta for igual ou superior a 4,75mm.

Os produtos do contribuinte, oriundos da laminação, por ele denominados de barras chatas e nessas condições reclassificados pela Fiscalização, considerando as funções principal e secundária, princípio e descrição do funcionamento, bem como forma e dimensão da mercadoria apresentam dimensões que satisfazem a conceituação da alínea “k” acima transcrita: não são enrolados e possuem dimensões, largura e espessura, que se correlacionam do seguinte modo: "BARRA CHATA 1/2 x 3/16" (conversão 12,70mm X 4,76mm) e "BARRA CHATA 5/8 x 3/16" (conversão 15,87mm X 4,76mm). Dessarte, não há como deixar de reclassificar os produtos no segmento dos aços planos, que indica a posição 7211 como destino do produto, isto é, a posição em que devam situar os produtos que satisfaçam às condições ali especificadas.

Em consequência, entendo correta a classificação adotada pelo Fisco. A Norma Técnica 1588:1996 da COPANT (Comissão Panamericana de Normas Técnicas), trazida à baila pela recorrente, pode subsidiar a correta classificação fiscal, mas não se sobrepõe às normas que determinam o caminho a percorrer para que se chegue ao correto código da mercadoria. E também o fato de que vinha classificando tal mercadoria há anos na posição 72.14 não é impedimento para que *a posteriori* o Fisco a reclassifique, como feito no caso em exame.

PRODUTOS REFRAATÓRIOS

A respeito da glosa dos produtos refratários, tijolos, blocos, concreto, massa e argamassa e demais produtos refratários glosados não especificados pelo impugnante, a matéria deve ser analisada à luz da legislação pertinente.

O art. 164 do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 2002) então vigente, expressamente dispunha que:

*Art.164. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados **poderão creditar-se** (Lei nº 4.502/64, art. 25)*

*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 no novo produto, forem*

consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (negritei)

Por seu turno, o Parecer Normativo CST nº 65/1979 expressamente reconhece que a expressão “consumidos” “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 por este diretamente sofrida”, donde fazem jus ao crédito “as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas independentemente de suas qualificações tecnológicas”, enquadrem-se no conceito de “produtos consumidos”.

Sobre o assunto, o referido parecer informa:

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.

Para o contribuinte, todos itens refratários são “produtos intermediários” (PI), mesmo que não se integrem física ou quimicamente ao produto final, mas que se desgastem no curso do processo produtivo. Em verdade, os mesmos destinam-se à manutenção do seu parque produtivo, das máquinas que vão produzir o produto industrializado e que não podem ser confundidas com o próprio processo produtivo e o produto final a ser obtido.

No Recurso Especial nº 1.075.508-SC, julgado em 23/09/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux, ele bem faz a distinção entre “consumo” do produto e o “mero desgaste” indireto do produto sem ação direta no processo produtivo, que é o caso dos materiais refratários, e que, por isso, não geram direito a crédito de IPI. Desse julgado destaca-se o excerto abaixo transcrito.

Destarte, 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”.

*Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito do IPI dos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, **o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa** (sublinhado no original).*

Por esses mesmos motivos que os materiais refratários utilizados no forno elétrico e panela de aço não geram direito a creditamento do IPI.

O Parecer Normativo 260/71, que trata especificamente deste tema dos refratários, e os acórdãos nº 10-19786 e 18-8630, dentre outros, são explícitos quanto à não admissão do crédito de IPI de materiais refratários:

Parecer Normativo CST nº 260, de 1971 Substâncias refratárias adquiridas por usinas siderúrgicas e destinadas à construção ou reparo (manutenção) dos fornos e demais instalações. Não constituindo matéria-prima ou produto intermediário, estão excluídas do direito ao crédito previsto no inciso I, do Art. 30, do RIPI (Decreto nº 61.514/67).

.....

8 - Isto posto, não se aplica à hipóteses em epígrafes o direito previsto no Art. 30, inciso I, do Regulamento aprovado com o Decreto nº 61.514/67, por não atenderem ao conceito nele especificado os produtos refratários e ignífugos adquiridos por indústrias siderúrgicas, vez que não se compreendem como matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, destinados que são ao emprego na construção ou reparo (manutenção ou recondicionamento) de seus fornos e demais instalações, tais, como, caçambas, lingoteiras etc., citando-se como exemplo as argamassas refratárias; os refratários pré-moldados, apresentando-se em tijolos, cunhas, suportes, placas, muflas etc., os materiais pulverulentos, tais como a magnesita, a diatomita (kieselgur), a lã de rocha ou de vidro etc., isolantes térmicos empregados para evitar a fuga do calor, nas corridas do forno, bem como as demais misturas destinadas a reparar as partes do revestimento e condutos sujeitos à ação agressiva do banho ígneo.

9 - Cumpre ter em vista que os materiais refratários submetidos à ação do metal em estado de fusão e às elevadíssimas temperaturas reinantes no interior dos fornos, lingoteiras, caçambas etc., perdem a resistência que lhes é característica e se desgastam, considerando-se desgaste de uma peça o arrancamento de partícula da sua superfície, geralmente por abrasão ou atrito, o qual, quando continuado, termina por inutilizar a peça. O desgaste observado, é certo, é o fator que determina a oportunidade de substituição dos refratários, visando à melhor proteção dos revestimentos das instalações. Mas isto nada tem a ver com o direito ao crédito do tributo incidente sobre as matérias-primas e produtos intermediários consumidos nos artigos objeto da elaboração. Não se entende por consumo, para os efeitos da legislação fiscal pertinente, a destruição ou perda do produto pelo uso, não componente do processo de fabricação. Haja vista, para simples ilustração teórica, que se chegaria ao mesmo resultado se se empregasse (no caso em foco) um refratário imune ao desgaste. Trata-se não caber a menor dúvida, de circunstância acidental e não de um requisito essencial do processo de industrialização.

Embora o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, tenha reformulado parte do entendimento antes fixado no Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, adaptando-o às inovações introduzidas pelo art. 66, inciso I, do RIPI/1979, que prevalecem até hoje, não

alterou o entendimento segundo o qual o **direito ao crédito não se estende a partes e peças de máquinas em nenhuma hipótese**, ou seja, ainda que não incorporadas ao ativo imobilizado e mesmo que, por suas qualidades ou características tecnológicas, se desgastem em razão do contato direto que exercem sobre o produto em fabricação ou que o produto exerce sobre elas. Em tais condições, semelhante direito ao crédito só foi admitido, em virtude das inovações da legislação decorrentes do RIPI/1979, às ferramentas manuais e intermutáveis que não sejam partes de máquinas.

Ademais, o refratário não agrega qualquer característica ao produto, mas sim ao equipamento: proteção das altas temperaturas, resistência à abrasão e isolamento térmico.

Em outras espécies de equipamento, como os usados em indústrias químicas, os isolamentos térmicos são colocados no lado de fora dos equipamentos e tubulações, e também têm o objetivo de evitar a perda de calor e variações na temperatura. A única diferença para a siderurgia é que na indústria química não é necessário a proteção da parede interna do equipamento, cuja composição (seja metálica ou não), já oferece resistência à abrasão e ao ataque químico.

Os refratários colocados no interior de fornos terão sempre a função de proteger a parede metálica do forno, evitando o seu derretimento, ataque químico e perda de calor. E a função dos fornos será sempre a mesma: a queima de combustível gerando calor, que se pretende transferir a uma substância que se quer aquecer. Fica claro que o refratário faz parte do equipamento, e este tem a função de transferir calor gerado pela queima do combustível para a substância de interesse.

Não se questiona que o refratário tem contato com o produto. Mas este contato não tem o objetivo de agregar ao produto alguma característica especial. Se não houvesse a necessidade de proteger a parte interna do equipamento, os refratários seriam colocados do lado de fora, apenas com a função de isolamento térmico. E não teriam qualquer contato com o produto. Assim, o fato de ocorrer ou não contato com o produto fabricado não modifica as qualidades ou características tecnológicas dos refratários, que de qualquer maneira não podem ser incluídos entre as matérias-primas e os produtos intermediários a que se refere a segunda parte do art. 226 do RIPI/2010.

A interferência nas propriedades do aço pela agregação de partículas do refratário é algo indesejado, um efeito colateral negativo, algo que deve ser minimizado tanto quanto possível. E tal efeito negativo só é aceito e suportado em nome do benefício de proteção do equipamento. Não há dúvida de que o refratário entra em contato com o aço. O que se questiona é se o refratário faz ou não parte de um equipamento. E a resposta é SIM. Todos os equipamentos que terão contato direto com o metal líquido já são construídos com a cobertura refratária, e não podem ser usados em separado.

Ou seja, os refratários aqui tratados são empregados nas indústrias siderúrgicas para o isolamento térmico dos fornos e painéis industriais, com a finalidade de evitar-se a perda de calor para o ambiente externo, possibilitando, assim, a manutenção das temperaturas internas desses fornos e painéis necessárias ao processo de fundição e derretimento dos demais insumos para obtenção do aço. A substituição do material refratário danificado é um custo de manutenção no equipamento. Ele se desgasta com o uso do equipamento (do mesmo modo que o pneu de um caminhão, os rolamentos de um motor, etc). Não aumenta sua vida útil, apenas o mantém em funcionamento.

Embora sejam repostos com frequência devido às altíssimas temperaturas a que são submetidos, os refratários guardam similaridade não com MP e PI, mas sim com os bens do ativo permanente, pois apenas recondicionam os equipamentos ao seu estado funcional, restabelecendo a sua condição de uso.

Portanto, conclui-se que materiais refratários (tijolos, blocos, concreto, massa e argamassa) não geram direito ao crédito do IPI, pelo que incorre a glosa dos mesmos

AJUSTE DO RAIPI

Por meio de notas fiscais emitidas entre fevereiro de 2006 e agosto de 2007, o contribuinte deu saída ao produto “fio máquina” sem destaque do IPI. Em procedimento fiscal, constatou-se que este produto era classificado no código TIPI 7227.90.00, cuja alíquota era de 5%. Em março de 2011, tal irregularidade foi objeto de Autos de Infração.

Posteriormente, o contribuinte emitiu notas fiscais complementares onde lançou o valor total de R\$ 12.535.201,00, referente a imposto que deixou de destacar nas notas fiscais de saída de “fio máquina”. Tal montante foi consignado como débito no livro Registro de Apuração do IPI relativo a agosto de 2011.

No mesmo período de apuração, o contribuinte consignou no livro Registro de Apuração do IPI o estorno do valor de R\$ 12.535.201,03, tendo informado que fez tal estorno “para que não houvesse duplicidade de lançamentos”, embora não tenha ficado esclarecido o motivo para o contribuinte ter emitido notas fiscais complementares referentes a imposto que já tinha sido lançado de ofício, e também não foi informado como a empresa chegou ao valor de R\$ 12.535.201,0.

No procedimento fiscal sob julgamento, a fiscalização constatou que o valor de R\$ 12.535.201,03 é superior ao débito lançado de ofício no Auto de Infração lavrado em março de 2011. Portanto, uma parcela deste valor não deveria ter sido objeto de estorno no livro, porque em relação a ela não ocorreu duplicidade de lançamento.

Analizando o recurso do contribuinte, observa-se que ele não contesta o fato de que uma parcela do valor de R\$ 12.535.201,03 não poderia ter sido objeto de estorno no livro. A divergência está no montante desta parcela.

A fiscalização considerou que o montante do débito incluído no Auto de Infração de março de 2011 foi de R\$ 11.659.703,84, correspondente a débitos apurados a partir de março de 2006. A fiscalização esclareceu que, embora tenham sido apurados débitos relativos ao mês de fevereiro de 2006, eles não foram cobrados no Auto, porque este período estava abrangido pela decadência.

Em seu recurso, o contribuinte alegou que o total de débitos vinculados ao Auto de Infração de março de 2011 foi de R\$ 11.930.695,43 (ou seja, R\$ 270.991,59 a mais do que R\$ 11.659.703,84).

Para que se entenda o montante apontado pela empresa, esclareça-se que o livro Registro de Apuração do IPI do estabelecimento apresentava um saldo credor de R\$ 270.991,59 no mês de fevereiro de 2006. No citado mês, a fiscalização apurou débitos de R\$ 581.886,18. Em função dos débitos apurados, o saldo credor de escrita foi zerado na

reconstituição. Além disto, apurou-se um saldo devedor de R\$ 310.894,59, que não foi cobrado por causa da decadência.

Como o valor de R\$ 270.991,59 foi efetivamente debitado da conta gráfica do estabelecimento, a empresa defende que ele seja somado ao montante de R\$ 11.659.703,84 (débitos apurados a partir de março de 2006), chegando-se ao valor de R\$ 11.930.695,43.

Entendo que a empresa tem razão em sua argumentação. Assim, neste ponto dou provimento ao recurso para cancelar o lançamento em relação ao item 3 do Auto de Infração (fl. 189)

MULTA DE NATUREZA CONFISCATÓRIO.

A multa de ofício foi aplicada de acordo com o que dispõe o art. 80 da Lei 4.502/64, com redação do art. 13 da Lei nº 11.488/2007, a qual é válida, vigente e eficaz, pelo que sem qualquer vício a impedir sua aplicação. Contudo a recorrente, entende que ser percentual é desarrazoado, chegando a ter natureza confiscatória.

Para que se adentrasse nesse mérito, teríamos de adentrar na análise constitucional da norma legal que a veiculou, o que refoge à competência de órgãos julgadores administrativo, sendo de exclusiva competência do Judiciário.

Nesse sentido, o enunciado da Súmula 02 do CARF.

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

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Nesse ponto, adoto o entendimento inserto no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF, julgado em 15/03/2013. Repiso o voto do relator, Henrique Pinheiro Torre, vazado nos seguintes termos, o qual adoto como fundamento de decidir.

A obrigação tributária principal, como é de conhecimento de todos, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do § 1º do art. 113 do CTN.

Ao seu turno o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, que se verá será, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e a única possível, é que a penalidade é crédito tributário.

Estabelecidas essas premissas, o próximo passo é verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

*Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no **caput** do art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.*

Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse desse entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que se transcreve linhas abaixo.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, sem necessidade de se recorrer a Hermes ou a uma Pitonisa, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

Para eliminar quaisquer dúvidas que ainda restassem, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento sobre a matéria, conforme **AgRg no REsp 1.335.688-PR**, julgado em **04/12/2012**:

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

Embora o caso paradigmático aresto tratasse de exação de tributo estadual, asseverou o Ministro relator do Agravo:

Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Assim, devem ser mantidos os juros de mora sobre a multa de ofício.

Forte em todo exposto, dou provimento parcial ao recurso para cancelar o lançamento em relação ao item 3 do mesmo (fl. 189).

É como voto.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Trata-se nesta declaração de voto da questão relativa à classificação fiscal da mercadoria Barra Chata (BCH), bem como da incidência de juros sobre multa de ofício. Quanto às demais matérias, adiro ao voto vista apresentado pela Ilustre Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

1. Classificação fiscal das "Barras Chatas"

Haja vista a existência de divergência entre o Fisco e a Recorrente, entendendo aquele que deveriam ser classificadas, para efeitos de tributação pelo IPI, como "produtos laminados planos" (posição 72.11 da TIPI - alíquota de 5%), enquanto esta defende que tais produtos devem ser classificados como "barras" (posição 72.14 da TIPI - alíquota zero), é preciso enfrentar com rigor o enquadramento de tais posições.

As classificações sobre as quais gira a divergência são as seguintes:

72.11. Produtos laminados planos, de ferro ou aço não ligado, de largura inferior a 600 mm, não folheados ou chapeados, nem revestidos.

72.14. Barras de ferro ou aço não ligado, simplesmente forjadas, laminadas, estiradas ou extrudadas, a quente, incluindo as que tenham sido submetidas a torção após laminação.

Nas notas explicativas da respectivo capítulo consta o seguinte:

K) Produtos laminados planos

Os produtos laminados, maciços, de seção transversal retangular, que não satisfaçam a definição da Nota 1 ij) anterior:

- em rolos de espiras sobrepostas, ou

- não enrolados, de uma largura igual a pelo menos dez vezes a espessura, se esta for inferior a 4,75 mm, ou de uma largura superior a 150 mm, se a espessura for igual ou superior a 4,75 mm sem, no entanto, exceder a metade da largura.

Os produtos que apresentem motivos em relevo provenientes diretamente da laminação (por exemplo, ranhuras, estrias, gofragens, lágrimas, botões, losangos) e os que tenham sido perfurados, ondulados, polidos, classificam - se como produtos laminados planos, desde que aquelas operações não lhes confirmem as características de artigos ou obras incluídos noutras posições.

Os produtos laminados planos, de quaisquer formas (excluindo a quadrada ou a retangular) e dimensões, classificam - se como produtos de largura igual ou superior a 600 mm, desde que não

tenham as características de artigos ou obras incluídos noutras posições.

m) Barras

Os produtos que não satisfaçam a qualquer das definições constantes das alíneas ij), k) ou l), acima, nem à definição de fios e cuja seção transversal, maciça e constante em todo o comprimento, tenha a forma de círculo, de segmento circular, oval, de quadrado, retângulo, triângulo ou de outros polígonos convexos (incluindo os "círculos achatados" e os "retângulos modificados", nos quais dois lados opostos tenham a forma de arco de círculo convexo, sendo os outros dois retilíneos, iguais e paralelos). Estes produtos podem:

- *apresentar-se dentados, com nervuras, sulcos (entalhes) ou com relevos, produzidos durante a laminagem (vergalhões para concreto (betão*)),*
- *ter sido submetidos a torção após a laminagem.*

Segundo a Fiscalização, para efeitos de enquadramento na TIPI, todo produto deveria primeiro verificar se atende à classificação de 'produto laminado plano' para somente depois, diante da resposta negativa, poder ser classificado como 'barra'. Nesse aspecto, possui razão a fiscalização, visto que a nota explicativa "m" deixa claro a subsidiariedade da classificação "barras" em relação àquelas presentes nas alíneas "ij, k ou l".

O critério aplicado pela fiscalização foi o seguinte:

- *não enrolados, de uma largura igual a pelo menos dez vezes a espessura, se esta for inferior a 4,75 mm, ou de uma largura superior a 150 mm, se a espessura for igual ou superior a 4,75 mm sem, no entanto, exceder a metade da largura.*

Analisemos essas condições para pertencimento no conjunto L de laminados planos:

I) X pertence a L se $[(\text{ESPESSURA} < 4,75\text{mm}) \text{ E } (\text{LARGURA} \geq 10 \times \text{ESPESSURA})]$.

II) X pertence a L se $[(\text{ESPESSURA} \geq 4,75\text{mm}) \text{ E } (\text{LARGURA} > 150,00\text{mm}) \text{ E } (\text{ESPESSURA} \leq \text{LARGURA}/2)]$.

Pois bem, de posse dos requisitos para pertencimento à classe dos laminados planos, como pretendido pela fiscalização, podemos analisar os produtos denominados pelo Recorrente de "Barras Chatas", para verificar se os mesmos estão adequados às condições suficientes.

O contribuinte industrializou e deu saída aos produtos comercializados identificados como "BARRA CHATA 1/2 x 3/16" (código 116294) e "BARRA CHATA 5/8 x 3/16" (código 121735) utilizando a posição NCM 72149100, que contempla os produtos definidos como "Barras de ferro ou aço" (alínea m da Nota 1 do Capítulo 72 da TIPI). Conforme a fiscalização, ambos têm **espessura superior a 4,75 mm (4,76mm), e largura pelo menos duas vezes maior que a espessura (12,70mm e 15,87mm).**

Isso permite inferir, de plano, que ambos os produtos estão sujeitos ao critério II.

	[(ESPESSURA $\geq$ 4,75mm)	(LARGURA > 150,00mm)	(ESPESSURA $\leq$ LARGURA/2)
Barra Chata 4,76 x 15,87mm	Sim	Não	Sim
Barra Chata 4,76 x 12,70mm	Sim	Não	Sim

É sabido que na lógica clássica, quando existem diversas condições conectadas por uma ou mais conjunções, somente o atendimento conjunto de todas elas torna atendido o critério o pertencimento à determinada classe.

No caso em tela, resta claro que as Barras classificadas pelo contribuinte não se enquadram na classificação proposta pela Fiscalização, visto que requisito necessário é que, caso tenham a espessura maior que 4,75mm, sua largura seja superior a 150mm, sem ultrapassar a metade da largura.

A razão do equívoco classificatório resta claro quando se compulsa o relatório fiscal:

O estabelecimento industrializou e deu saída aos produtos comercializados identificados como "BARRA CHATA 1/2 x 3/16" (código 116294) e "BARRA CHATA 5/8 x 3/16" (código 121735) utilizando a posição NCM 72149100, que contempla os produtos definidos como "Barras de ferro ou aço" (alínea m da Nota 1 do Capítulo 72 da TIPI). Acontece que tais produtos possuem espessura igual a 4,76 mm e largura superior a duas vezes essa espessura, fato que os enquadra na posição 7211 da TIPI (Produtos laminados planos, de ferro ou aço não ligado, de largura inferior a 600 mm, não folheados ou chapeados, nem revestidos), consoante alínea K da Nota 1 do capítulo 72 da TIPI, a qual estabelece a definição de "Produtos Laminados Planos", classificados na posição 72.11 da citada tabela, como: produtos laminados, maciços de seção transversal retangular, que não satisfaçam à definição da Nota 1-ij, em rolos de espiras sobrepostas, ou não enrolados, de largura igual a pelo menos dez vezes a espessura, quando esta for inferior a 4,75mm, ou de largura superior a 150mm **ou a pelo menos duas vezes a espessura, quando esta for igual ou superior a 4,75mm".**

Verifica-se, no final do parágrafo, que o fiscal realizou uma interpretação do dispositivo presente na TIPI totalmente desvinculado de sua literalidade. Em sua leitura (largamente equivocada, diga-se) entendeu que os requisitos seriam os seguintes:

I) X pertence a L se [(ESPESSURA < 4,75mm) E (LARGURA $\geq$ 10xESPESSURA)].

II) X pertence a L se [(ESPESSURA $\geq$ 4,75mm) E (LARGURA > 150,00mm)]

III) X pertence a L se [(ESPESSURA $\geq$ 4,75mm) E (LARGURA > 2x ESPESSURA)]

Ora, esse critério III não existe no dispositivo que cuidamos de repisar aqui, mais um vez, para que fique claro seu conteúdo: "*ou de uma largura superior a 150 mm, se a espessura for igual ou superior a 4,75 mm sem, no entanto, exceder a metade da largura.*".

O que essa regra coloca é que a largura deve ser superior a 150 mm para o enquadramento como laminado plano, mas ao mesmo tempo essa espessura não pode exceder metade da largura. Seria o caso, por exemplo, de um produto com a largura de 150mm e 76mm de espessura, que não poderia ser classificado como laminado.

A assunção de uma premissa errada e desvinculada do texto expresso da TIPI gerou o erro de classificação por parte da Fiscalização.

Afastada a possibilidade de se incluir os produtos em análise na classificação 72.11, como pretendido pela fiscalização, recai-se na classificação na posição 72.14 ("barras"), como pretendido pelo Recorrente.

2. Dos juros sobre a multa de ofício

Cabe analisar a questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Essa questão já foi enfrentada em inúmeros julgados no CARF, não sendo uma questão pacífica, entre os quais cito o Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013, relatado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan, a quem peço licença para adotar seus fundamentos, *in verbis*:

"(...)

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre **débitos tributários administrados** pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais” (grifo nosso)

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“Art. 161. O **crédito não integralmente pago no vencimento** é **acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades** cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(grifo nosso)

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do *caput* abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis” .

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do *caput* abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de

1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei no 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos **débitos referidos no art. 29**, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, reconhecendo, para efeitos de execução do presente acórdão pela unidade local, que não incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Rosaldo Trevisan”

Além disso, pretendo o Conselheiro Relator invocar o art. 43 da Lei 9.430/1996 para determinar a incidência dos juros sobre a multa de ofício, olvidando que tal dispositivo trata *exclusivamente* dos casos de autuação de multa isolada, como se depreende da literalidade do seu parágrafo único:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. **Sobre o crédito constituído na forma deste artigo**, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Desse modo, afasto a incidência dos juros sobre a multa de ofício, por ausência de fundamento legal.

3. Conclusão

Assim, dou provimento ao seu Recurso Voluntário para afastar a cobrança de IPI sobre os produtos comercializados identificados como "BARRA CHATA 1/2 x 3/16"

(código 116294) e "BARRA CHATA 5/8 x 3/16" (código 121735), e afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício.

É como voto.

Declaração de Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Quanto à classificação fiscal das barras chatas, ao crédito quanto aos produtos refratários e aos juros sobre a multa de ofício, ousou divergir do Ilustre Relator, pelas razões a seguir expostas.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS BARRAS CHATAS

Como bem elucidado pelo Ilustre Relator, em conformidade com o RIPI (arts. 16 e 17 dos Decretos n.º 4.544/2002 e n.º 7.212/2010) a classificação fiscal das mercadorias é adotada de acordo com um dos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Para a correta interpretação desses códigos, o Regulamento exige a observância das "Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal (...) bem assim das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado" (art. 17, RIPI)

A classificação fiscal das mercadorias é, portanto, uma atividade jurídica de avaliar a subsunção do fato à norma pautada, portanto, em dados técnicos concernentes à mercadoria. Assim, para avaliar o enquadramento do produto no código correto da NCM, necessário se atentar para suas particularidades técnicas e seu correspondente enquadramento dentro da Convenção do Sistema Harmonizado (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição).

Esse caminho interpretativo, que deve ser observado pelos auditores fiscais quando da revisão da NCM adotada pelos contribuintes, foi muito bem elucidado em recente julgamento neste E. CARF em julgado de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, que consignou em sua ementa:

"Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 30/10/2000

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. LAUDO TÉCNICO. RECONHECIDA INSTITUIÇÃO. ACOLHIDA.

Solicitado pela recorrente laudo técnico complementar, por reconhecida instituição, buscando possibilitar a precisa identificação da função de um dos elementos que compõem a mercadoria que é objeto de contencioso sobre classificação, e aprovada a solicitação pelo colegiado julgador, legítima a acolhida dos resultados do laudo correspondente para a correta classificação da mercadoria. (...)" (Processo n.º 11128.006876/2003-09. Data da Sessão 26/09/2016. Relator Rosaldo Trevisan Acórdão n.º 3401-003.229. Unânime - grifei).

No presente caso, como relatado, as mercadorias da Recorrente "BARRA CHATA 1/2 x 3/16" (código 116294) e "BARRA CHATA 5/8 x 3/16" (código 121735) foram enquadradas pela fiscalização no código NCM 72.11 em detrimento do código NCM 72.14.91.00 adotado pela Recorrente:

AUTO DE INFRAÇÃO	RECORRENTE
72.11. Produtos laminados planos, de ferro ou aço não ligado, de largura inferior a 600 mm, não folheados ou chapeados, nem revestidos.	72.14. Barras de ferro ou aço não ligado, simplesmente forjadas, laminadas, estiradas ou extrudadas, a quente, incluindo as que tenham sido submetidas a torção após laminação 7214.91.00 - De seção transversal retangular

Como se depreende do Auto de Infração sob análise, a fiscalização entendeu pelo enquadramento na posição da NCM 72.11 por entender que estas mercadorias tem espessura igual a 4,76 mm e largura superior a duas vezes essa espessura. Nas exatas palavras da fiscalização:

"1) Classificação fiscal incorreta.

O estabelecimento industrializou a deu saída aos produtos comercializados identificados como "BARRA CHATA 1/2 x 3/16" (código 116294) e "BARRA CHATA 5/8 x 3/16" (código 121735) utilizando a posição NCM 72149100, que contempla os produtos definidos como "Barras de ferro ou aço" (alínea m da Nota 1 do Capítulo 72 da TIPI). Acontece que tais produtos possuem espessura igual a 4,76 mm e largura superior a duas vezes essa espessura, fato que os enquadra na posição 7211 da TIPI (Produto Laminados planos, de ferro ou aço não ligado, de largura inferior a 600 mm, não folheados ou chapeados, nem revestidos), consoante alínea K da Nota 1 do Capítulo 72, a qual estabelece a definição de "Produtos Laminados Planos", classificados na posição 72.11 da citada tabela como: produtos laminados, maciços, de seção transversal retangular, que não satisfaçam a definição da Nota 1 ij) anterior em rolos de espiras sobrepostas, ou não enrolados, de largura igual a pelo menos dez vezes a espessura, quando esta for inferior a 4,75mm, ou de largura superior a 150mm ou a pelo menos duas vezes a espessura, quando esta for igual ou superior a 4,75mm".

Com efeito, os produtos laminados planos estão classificados nas posições 72.08 a 72.12 da TIPI, e são tributados pela alíquota de 5% (cinco por cento), enquanto as

'barras' são classificadas nas posições 72.14 e 72.15, sendo a posição 72.14 a utilizada pelo estabelecimento. A partir de 08 de fevereiro de 2006, os produtos classificados na posição 72.14 tiveram sua alíquota de tributação reduzida a zero, por força do disposto no artigo 1º, inciso I, do Decreto 5.697/2006" (fl. 191 - grifei).

Entretanto, a simples leitura desta fundamentação do Auto de Infração evidencia um grave vício que macula por completo esta exigência fiscal.

Com efeito, observa-se que a fiscalização não apontou exatamente em qual NCM, dentro da posição 72.11, o produto da Recorrente se enquadraria, **não indicado sua subposição exata, com a numeração de, no mínimo, 6 dígitos.**

Esta deficiência no enquadramento jurídico da autuação é igualmente identificada no trecho da Informação Fiscal na qual o valor do tributo devido foi recalculado (fls. 228/307):

Ministério da Fazenda
Receita Federal do Brasil
Análise de Dados

Nota Fiscal	CNPJ Adquirente	UF	CFOP	Dia da Saída	Descrição do Produto	Código do Produto	Código NCM Utilizado	IPI Destacado	Posição NCM Adequada	Alíquota TIPI (%)	Base de Cálculo
33980	00911696000108	PA	6101	02/06/2009	BARRA CHATA 1/2 x 3/16" - A5	116294	72149100	0,00	72.11	5,00	9.070,95
33968	03717553000158	SC	6101	02/06/2009	BARRA CHATA 5/8 x 3/16" - 6,1	121735	72149100	0,00	72.11	5,00	3.214,13
34342	17304635000932	MG	5101	03/06/2009	BARRA CHATA 1/2 x 3/16" - A5	116294	72149100	0,00	72.11	5,00	2.921,12

Ora, como se depreende da TIPI, existem diferentes subposições dentro da referida posição 72.11, a depender de se tratar de laminados "a quente" ou "a frio":

"7211.1 - Simplesmente laminados a quente:

7211.13.00 -- Laminados nas quatro faces ou em caixa fechada, de largura superior a 150 mm e de espessura igual ou superior a 4 mm, não enrolados e não apresentando motivos em relevo

7211.14.00 -- Outros, de espessura igual ou superior a 4,75 mm

7211.19.00 -- Outros

7211.2 - Simplesmente laminados a frio:

7211.23.00 -- Que contenham, em peso, menos de 0,25 % de carbono

7211.29 -- Outros

7211.29.10 Com um teor de carbono superior ou igual a 0,25 %, mas inferior a 0,6 %, em peso

7211.29.20 Com um teor de carbono superior ou igual a 0,6 %, em peso

7211.90 - Outros

7211.90.10 Com um teor de carbono superior ou igual a 0,6 %, em peso

7211.90.90 Outros" (grifei)

Desta forma, quando da revisão da classificação fiscal, a fiscalização deixou de indicar a precisa NCM na qual os produtos comercializados pela Recorrente se enquadrariam, indicando apenas a posição (72.11) e a alíquota de 5% (indicada na TIPI para todas as subposições acima indicadas).

Ora, a ausência da precisa indicação da classificação fiscal da mercadoria no entendimento da fiscalização é um grave erro de direito cometido pela fiscalização, suficiente para anular, neste ponto, o Auto de Infração.

Isso porque, com a identificação apenas da posição da NCM (4 primeiros algarismos), não é possível identificar precisamente qual o código da TIPI no qual os produtos da Recorrente se enquadrariam e, por conseguinte, precisar o fato gerador do IPI em conformidade com o art. 2º do RIPI:

*"Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).
Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não tributado) (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º)." (grifei)*

Trata-se, portanto, de uma falha na identificação de elemento essencial da regra matriz de incidência tributária, para a efetiva subsunção do fato à norma (antecedente normativo - hipótese de incidência), vez que **não é possível identificar, no entender da fiscalização, em qual NCM se enquadram, exatamente, as mercadorias.**

E neste ponto é crucial frisar que, por se tratar de estabelecimento industrial, a Recorrente está obrigada desde 2009 a informar em todas as suas Notas Fiscais emitidas a NCM completa, e não apenas a posição como feito pela fiscalização. É o que exige o inciso V, 'a' e §4º da Cláusula Terceira do Ajuste SINIEF nº 07/2005, desde sua redação dada pelo Ajuste SINIEF nº 12/2009:

"Cláusula terceira A NF-e deverá ser emitida com base em leiaute estabelecido no "Manual de Integração - Contribuinte", por meio de software desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte ou disponibilizado pela administração tributária, observadas as seguintes formalidades:

(...)

V - A identificação das mercadorias comercializadas com a utilização da NF-e deverá conter, também, o seu correspondente código estabelecido na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, nas operações:

a) realizadas por estabelecimento industrial ou a ele equiparado, nos termos da legislação federal;

(...)

§ 4º Nas operações não alcançadas pelo disposto no inciso V do caput, será obrigatória somente a indicação do correspondente capítulo da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM. " (Redação com efeitos de 01.01.10 a 31.01.14 - grifei).

Atualmente, após as alterações na redação deste dispositivo pelo Ajuste SINIEF 22/2013, esta exigência de indicação da NCM completa, não apenas do Capítulo, foi estendida para as demais atividades, para a emissão das Notas Fiscais (NF-e) nos modelos 55 e 65.

Essa exigência normativa trazida para a emissão das Notas Fiscais evidencia, com veemência, a importância da identificação pela fiscalização do código NCM completo quando da revisão da classificação fiscal, e não apenas da posição como realizado no presente caso. Isso porque, além de impossibilitar a identificação precisa do fato gerador do IPI, a Recorrente não poderia sequer adotar a mesma classificação para as operações futuras, vez que seria impossibilitada de emitir as notas fiscais correspondentes com a indicação, apenas, da posição 72.11.

Com isso, mostra-se evidente o erro de direito cometido pela fiscalização quando da revisão da classificação fiscal, vez que, após analisar os fatos (dados técnicos das mercadorias) procedeu com um enquadramento jurídico precário, insuficiente, com a incompleta identificação da NCM supostamente aplicável, ferindo a exigência do art. 10, IV e V, do Decreto n.º 70.235/72, que expressam:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

(...)

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;" (grifei)

Em conformidade com a Solução de Consulta COSIT n.º 8/2013, este erro cometido em elemento essencial da regra matriz de incidência tributária macula integralmente a exigência deste ponto por ser *"impossível de ser convalidado"*:

"10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do conseqüente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado." (grifei)

Trata-se, portanto, de um equívoco na valoração jurídica dos fatos pela fiscalização que não é passível de ser revisado à luz do art. 146, do Código Tributário Nacional, na forma sedimentada pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.130.545, julgado em sede de recurso repetitivo:

"(...) 6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

*"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, **o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.***

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção.

O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada.

Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

(...)

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 1130545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011 - grifei)

Diante do exposto, a despeito de outras incongruências jurídicas que possam ter sido cometidas pela fiscalização, entendo que a identificação incompleta da NCM na revisão da classificação fiscal realizada neste caso é suficiente para cancelar a exigência, devendo ser anulado o lançamento neste ponto em conformidade com o art. 53 da Lei n.º 9.784/1999¹ e com o art. 61 do Decreto n.º 70.235/72².

PRODUTOS REFRAATÓRIOS

A respeito da glosa dos produtos refratários, tijolos, blocos, concreto, massa e argamassa e demais produtos refratários glosados, divirjo do Ilustre Conselheiro Relator à luz do próprio Parecer Normativo CST nº 65/1979, por ele citado, e da jurisprudência judicial e administrativa já produzida quanto a este tema.

¹ "Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos."

² Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Como mencionado pelo Relator em seu voto, o referido parecer "*expressamente reconhece que a expressão “consumidos” “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 por este diretamente sofrida”, donde fazem jus ao crédito “as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas independentemente de suas qualificações tecnológicas”, enquadrem-se no conceito de “produtos consumidos”*” (grifei).

Esta interpretação do produto intermediário consta, igualmente, no art. 226, I, do RIPI, que expressa:

"Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário 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;" (grifei)

Ora, nesse raciocínio, todos itens refratários geram direito a crédito na condição de “produtos intermediários” (PI), vez que, ainda que não se integrem física ou quimicamente ao produto final, efetivamente se desgastam no curso do processo produtivo e não integram as máquinas e equipamentos em razão de seu rápido desgaste.

De fato, o desgaste direto dos materiais refratários no processo produtivo foi reconhecida pelo próprio I. Conselheiro Relator em seu voto, afirmando que "*não se questiona que o refratário tem contato com o produto*" e que eles devem ser "*repostos com frequência devido às altíssimas temperaturas a que são submetidos*". Explicou, com clareza, a utilização destes materiais no processo produtivo:

"(...) os refratários aqui tratados são empregados nas indústrias siderúrgicas para o isolamento térmico dos fornos e panelas industriais, com a finalidade de evitar-se a perda de calor para o ambiente externo, possibilitando, assim, a manutenção das temperaturas internas desses fornos e panelas necessárias ao processo de fundição e derretimento dos demais insumos para obtenção do aço."

O creditamento foi afastado por entender que os refratários fazem parte das máquinas e equipamentos (e, portanto, seriam do então denominado ativo permanente, atual ativo não circulante), "*pois apenas recondicionam os equipamentos ao seu estado funcional, restabelecendo a sua condição de uso*".

Contudo, a ocorrência do desgaste físico/químico direto dos materiais refratários, como premissa fática trazida no relatório, garante o creditamento em conformidade com o Recurso Especial 1.075.508 do E. Superior Tribunal de Justiça proferido em sede de recurso repetitivo:

"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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (STJ, REsp 1075508/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 13/10/2009 - grifei)

De fato, em razão da imediata e integral desgaste dos refratários no curso do processo de produção (premissa consignada no relatório), não se pode considerar que os materiais refratários compõem as máquinas e equipamentos que são por eles protegidos das altas temperaturas no processo produção, devendo ser admitidos como produtos intermediários.

Exatamente no sentido de que os materiais refratários são produtos intermediários, manifestaram-se o E. Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça e este próprio CARF:

"IPI. AÇÃO DE EMPRESA FABRICANTE DE AÇO PARA CREDITAR-SE DO IMPOSTO, RELATIVO AOS MATERIAIS REFRATÁRIOS QUE REVESTEM OS FORNOS ELÉTRICOS, ONDE É FABRICADO O PRODUTO FINAL. INTERPRETAÇÃO QUE CONCILIA O DECRETO-LEI N. 1.136/70 E O SEU REGULAMENTO, ART. 32, APROVADO PELO DECRETO N. 70.162/72, COM A LEI 4.503/64 E COM O ART. 21, PARÁGRAFO 3., DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE PELO CONHECIMENTO E PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

(...)

Estou em que, tendo o acórdão recorrido admitido o fato de que os refratários são consumidos na fabricação do aço, a circunstância de não se fazer essa consumição

em cada fornada, mas em algumas sucessivas, não constitui causa impeditiva à incidência da regra constitucional e legal que proíbe a cumulatividade do IPI" (Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 90205, Rel. Min. Soares Munoz, Primeira Turma, julgado em 20/02/1979, DJ 23-03-1979 p 02103 - grifei)

"TRIBUTARIO. IPI. MATERIAIS REFRATARIOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. OS MATERIAIS REFRATARIOS EMPREGADOS NA INDUSTRIA, SENDO INTEIRAMENTE CONSUMIDOS, EMBORA DE MANEIRA LENTA, NÃO INTEGRANDO, POR ISSO, O NOVO PRODUTO E NEM O EQUIPAMENTO QUE COMPÕE O ATIVO FIXO DA EMPRESA, DEVEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, CONFERINDO DIREITO AO CREDITO FISCAL." (Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 18.361/SP, Rel. Ministro Hélio Mosimann, Segunda Turma, julgado em 05/06/1995, DJ 07/08/1995, p. 23026 - grifei)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/05/2002 a 30/09/2004

(...)

REFRATÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

O material refratário contido em revestimento de fornos desgasta-se de forma direta na produção, gerando direito ao crédito do imposto. *Precedentes do Supremo Tribunal Federal.*

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte

Recurso de Ofício Negado

(...)

A Primeira Instância considerou que, nos termos do Parecer Normativo CST n. 65, de 1979, o produto intermediário que gera direito a crédito de IPI, quando não se incorpore ao produto fabricado, deve desgastar-se em contato com ele no processo de fabricação e não de forma incidental. Nesse contexto, importa ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (Resp nº 1.075.508) decidiu que os materiais que são consumidos no processo industrial, ainda que não integrem o produto final, geram direito ao crédito de IPI, nos seguintes termos

(...)

*Se, de um lado, tal entendimento, de aplicação obrigatória pelo Carf, nos termos do art. 62A de seu Regimento Interno (Anexo II à Portaria MF n. 256, de 2009), **afasta a condição de contato físico direto com o produto fabricado, de outro, estabelece de forma clara que o insumo deva sofrer desgaste de forma imediata e integral durante o processo de fabricação.***

Como consequência, o acórdão afastou a possibilidade de creditamento de qualquer insumo que seja utilizado em maquinário no parque industrial, como partes e peças de equipamentos e combustíveis neles empregados, que não sofrem desgaste ou que o sofram de forma mediata.

(...)

Portanto, pode-se concluir que somente os insumos que se desgastem de forma imediata (direta) e integral no processo, ainda que não de uma só vez, geram direito de crédito, o que não ocorre com máquinas, equipamentos, produtos não utilizados diretamente na produção, peças e partes de máquinas etc.

No caso, os refratários que compõem os fornos e entram em contato com o produto fabricado desgastam-se de forma direta e integral na produção e, ainda que acidentalmente, incorporam-se ao produto fabricado.

Note-se que o desgaste de forma imediata deve ser considerado o desgaste direto, conforme antes esclarecido, e que o desgaste integral pode referir-se a vários ciclos

de produção e ainda não necessariamente implicar o desaparecimento por completo do material, mas sua redução a um estado em que não possa mais ser utilizado.

Portanto, nos termos da jurisprudência antiga do Supremo Tribunal Federal acima citada e da adoção recente de sua base teórica pelo Superior Tribunal de Justiça, tais insumos classificam-se como produtos intermediários e, portanto, geram direito de crédito." (Processo n.º 10680.006760/2007-57. Relator Walber Jose da Silva. Acórdão n.º 3302-001.954. Decisão por maioria. Voto vencedor do Conselheiro José Antonio Francisco - grifei).

Assim, à luz da jurisprudência pátria e das premissas fáticas sedimentadas pelo próprio I. Conselheiro Relator, entendo que os materiais refratários (tijolos, blocos, concreto, massa e argamassa) geram direito ao crédito do IPI como produtos intermediários, na forma do art. 226, I, do RIPI, sendo descabida a glosa procedida pela fiscalização no Auto de Infração.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Na hipótese de ser mantida qualquer exigência fiscal, divirjo do Ilustre Relator quanto à não incidência da Taxa SELIC sobre a multa de ofício, por entender que assiste razão à Recorrente, uma vez que inexistente no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que fundamente tal exigência.

Com efeito, a previsão legal do art. 61, da Lei n. 9.430/96 garante a inclusão dos juros de mora sobre os débitos "*decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*" que sejam pagos a destempo. Esta extensão do que se entende por débito para fins da inclusão dos juros de mora é depreendida do *caput* e do §3º deste dispositivo legal que expressam:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifei)

Nesta toada, vislumbra-se que a multa de ofício não foi incluída como "*débitos para com a União*" para fins de aplicação dos juros no art. 61 da Lei n.º 9.430/96. Consoante o raciocínio proposto pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan, mostra-se "*ilógico interpretar que a expressão 'débitos' ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput*" (Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013).

Da mesma forma, não se entende que seria aplicável na espécie o art. 43, da Lei n.º 9.430/96. Isso porque o referido dispositivo traz a previsão de aplicação dos juros de mora quando da lavratura auto de infração que se refira, "*exclusivamente, a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente*", tratando-se, portanto, de "*Auto de Infração sem tributo*" nos termos do título utilizado pela própria lei neste artigo:

"Seção V - Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifei)

Ora, a hipótese trazida no dispositivo legal acima distingue-se claramente daquela sob análise, no qual foi aplicada multa de 75% do valor do tributo não recolhido (IPI), esta sim sem previsão legal para a incidência de juros.

A ausência de previsão legal para a incidência de juros sobre a multa de ofício vem sendo reconhecida pela jurisprudência deste CARF, ainda não consolidada (por exemplo, Acórdão 3403-002.367, de 24/07/2013; Acórdão 3402-002.862, de 26/01/2016 e Acórdão 3402-002.929, de 24/02/2016).

E aqui, frise-se, que não se está afastando de qualquer forma a aplicação da Súmula CARF n.º 4³, que determina a inclusão da SELIC sobre débitos tributários administrados pela Secretaria Receita Federal. Com efeito, deve-se entender por "*débitos tributários*" para fins de inclusão da SELIC os tributos administrados pela RFB, em conformidade com a expressão do art. 61 da Lei n.º 9.430/96, não podendo estender para as multas de ofício cobradas no mesmo lançamento. Nesse exato sentido:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF n.º 2)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais. (Súmula CARF n.º 4)

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte" (Acórdão n.º 3403-003.425. Processo n.º 19515.723091/2013-14 Sessão 13/11/2014 Relator Alexandre Kern e Redator designado Antonio Carlos Atulim especificamente quanto à parte da não incidência dos juros sobre a multa de ofício - grifei)

³ Súmula CARF n.º 4: A partir de 1o de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais" (grifo nosso)

Sem lei que estabeleça expressamente a aplicação de juros sobre a multa de ofício, incabível a cobrança pretendida pela Autoridade Fiscal nestes autos, devendo ser a mesma cancelada por este Colegiado.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, peço vênia ao Ilustre Conselheiro Relator para divergir de seu entendimento para dar provimento ao Recurso Voluntário para, além de cancelar o lançamento em relação ao item 3 do mesmo (fl. 189), como proposto pelo Relator, cancelar as exigências constantes dos demais itens vez que: **(i)** reconhecimento de ofício o erro de direito cometido pela fiscalização na identificação incompleta da NCM maculou a exigência complementar do IPI na revisão da classificação fiscal, na forma autorizada pelo art. 53 da Lei n.º 9.784/1999; e **(ii)** deve ser reconhecido o crédito aos materiais refratários na condição de produtos intermediários.

Na hipótese de ser mantida qualquer exigência fiscal, deve ser reconhecida a não incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício aplicada, por ausência de previsão legal.

É como voto

Maysa de Sá Pittondo Deligne