



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

Processo nº 10954.000011/2003-25
Recurso nº 270.893 Voluntário
Acórdão nº **3101-00.700 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 2 de maio de 2011
Matéria IPI (ressarcimento e compensação)
Recorrente GLOBE METAIS INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A. [nova denominação social de CAMARGO CORREA METAIS S.A.]
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.
INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

O princípio da motivação é postulado pelo princípio da legalidade e a sua inobservância, por si só, pode ser suficiente para caracterizar cerceamento do direito de defesa. Nula é a decisão maculada com vício dessa natureza.

Processo que se declara nulo a partir do acórdão recorrido, inclusive.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria, em declarar nulo o processo a partir do acórdão recorrido, inclusive. Vencido o conselheiro Renato Guilherme Machado Nunes, que dava provimento.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Tarásio Campelo Borges - Relator

Formalizado em: 06/05/2011

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Corinho Oliveira Machado, Henrique Pinheiro Torres, Luiz Roberto Domingo, Renato Guilherme Machado Nunes, Tarásio Campelo Borges e Valdete Aparecida Marinheiro.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Terceira Turma da DRJ Belém (PA) [¹] que rejeitou manifestação de inconformidade [²] contra parcial indeferimento de pedido de ressarcimento de créditos do imposto sobre produtos industrializados (IPI) relativos a alegados insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, estímulo fiscal à exportação de manufaturados originalmente instituído pelo Decreto-lei 491, de 1969, artigo 5º [³], e restabelecido pela Lei 8.402, de 1992, artigo 1º, inciso II [⁴].

Os ressarcimentos ora discutidos, apurados no 4º trimestre de 2002, estão atrelados a declarações de compensação com débitos de natureza tributária administrados pela RFB.

Indeferido parcialmente o pedido pela Delegacia da Receita Federal competente [⁵], a interessada tempestivamente manifestou sua inconformidade com as razões de folhas 175 a 184 (volume I), assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

3. [...]. Alega a empresa que todos os materiais glosados geram direito ao crédito, especificando conforme abaixo:

a) O **revestimento de carbono** serve para revestir as calhas por onde passa e as painéis onde é derramado o silício metálico, de modo que entra em contato com o produto;

b) O **concreto refratário**, ele serve para assentar os tijolos refratários, os quais, por sua vez, são consumidos no processo de produção;

c) O **coque verde de petróleo** é uma fonte de carbono utilizada em substituição ao carvão, ou seja, é matéria-prima indispensável para o processo de produção, pois promove as reações de redução do silício metálico, produto final;

d) O **tijolo refratário e o arco** fazem parte do revestimento das painéis e têm como função manter o calor interno. Ou seja, são produtos consumidos no processo de produção, devendo ser, portanto, classificados como produtos intermediários que geram direito a crédito;

¹ Inteiro teor do acórdão recorrido às folhas 198 a 205 (volume I).

² Manifestação de inconformidade acostada às folhas 175 a 184 (volume I).

³ DL 491, de 1969, artigo 5º: É assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados. (Vide Decreto-lei 1.722, de 1979) (Vide Decreto-lei 1.724, de 1979) (Vide Lei 8.402, de 1992).

⁴ Lei 8.402, de 1992, artigo 1º: São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais: [...] (II) manutenção e utilização do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo aos insumos empregados na industrialização de produtos exportados, de que trata o art. 5º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; [...].

⁵ Indeferimento parcial do ressarcimento às folhas 156 a 167 (volume I), com glosa de créditos relativos a aquisições não consideradas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

e) A **argamassa aluminosa**, ela serve para assentar os tijolos refratários, configurando-se, pois, parte indissociável desses objetos;

f) O **tubo de aço carbono** (tubo de fluxação) consiste em material intermediário, uma vez que para o refinamento do silício líquido, os referidos tubos são inseridos nas painéis refratários, mantendo contato direto com silício líquido e introduzem oxigênio necessário para que ocorram as reações químicas, das quais resultam a separação das impurezas, formação da escória e produto final. Cumpre ainda esclarecer que esses tubos de fluxação são feitos de materiais refratários para que suportem as altas temperaturas a que são submetidos. Entretanto, desgastam-se após sua introdução por aproximadamente seis vezes nas painéis, tornando-se inúteis para o processo de refinamento do silício líquido.

4. Prossegue, manifestando entendimento de que, segundo o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, “*são considerados intermediários e, portanto, dão direito ao crédito do IPI, todos os produtos que se desgastem em uma das fases do processo produtivo, contribuindo para a sua realização*”, citando ementa de Solução de Consulta expedida pela Superintendência da 8ª RF, que entende convalidar seu juízo, além de ementas de decisões do Conselho de Contribuintes.

5. Em seguida, requereu a realização de diligência a fim de constatar que os insumos utilizados podem ser caracterizados como matérias-primas e/ou produtos intermediários, gerando, pois, o direito creditório; e que fosse reformado o despacho decisório, reconhecendo-se integralmente o direito creditório, homologando-se as compensações e cancelando-se eventuais lançamentos fiscais.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

CRÉDITO . INSUMOS.

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

Solicitação Indeferida

Ciente do inteiro teor desse acórdão, recurso voluntário foi interposto às folhas 212 a 227 (volume II). Nessa petição, preliminarmente, aponta cerceamento do seu direito de defesa bem como ofensa aos princípios constitucionais da busca da verdade material, do contraditório e da ampla defesa em face do indeferimento da diligência então pretendida. No mérito, defende: (1) ineficácia dos Pareceres Normativos (CST) 181, de 1974, e 65, de 1979, perante a ausência de dúvidas capazes de provocar interpretações ambíguas na redação do inciso I do artigo 66 do RIPI 1979 ^[6] ^[7]; (2) indevida restrição ao aproveitamento

⁶ Correspondente ao inciso I do artigo 164 do RIPI 2002.

⁷ RIPI 2002, artigo 164: 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 MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários,

dos créditos imposta pelos pareceres normativos, sem amparo no ordenamento jurídico, quando exige, para tanto, contato físico direto entre os insumos e os produtos industrializados com os quais não se integrem; e (3) incorreta glosa dos créditos inerentes aos insumos (produtos intermediários) consumidos no seu processo produtivo, no qual ocorre, em todos os casos, contato físico direto dos insumos com o silício metálico produzido.

Por fim, reitera pedido de diligência para aferir os detalhes do seu processo produtivo e identificar os insumos que entram em contato físico direto com o produto final.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa [⁸] os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em dois volumes, ora processados com 254 folhas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Tarásio Campelo Borges (Relator)

Conheço do recurso voluntário interposto às folhas 212 a 227 (volume II), porque tempestivo e atendidos os demais requisitos para sua admissibilidade.

Versa o litígio, conforme relatado, acerca de manifestação de inconformidade contra parcial indeferimento de pedido de ressarcimento de créditos do imposto sobre produtos industrializados (IPI) relativos a alegados insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, amparado em estímulo fiscal à exportação de manufaturados.

Nas questões de mérito, no voto condutor do acórdão recorrido, os fatos do caso concreto estão referidos em quatro parágrafos [⁹], sem o necessário cotejamento deles com as normas jurídicas sobre as quais discorre em trechos intercalados, senão vejamos:

10. O contribuinte se insurgiu contra a glosa dos seguintes itens: revestimento de carbono, concreto refratário, coque verde de petróleo, tijolo refratário e arco, argamassa aluminosa e tubo de aço carbono.

11. A legislação que rege a matéria, para efeito de direito ao crédito do imposto, não se refere a insumos genericamente utilizados na produção, mas **especificamente** à matéria-prima, ao produto intermediário e ao material de embalagem. Logo, para se considerar que tais gastos ensejam o direito ao crédito, eles terão que se enquadrar em algum daqueles insumos citados.

aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; [...].

⁸ Despacho acostado à folha 254 determina o encaminhamento dos autos para o outrora denominado Segundo Conselho de Contribuintes.

⁹ Parágrafo 10, parágrafo 16, parágrafo 18 e parágrafo 19.

12. Sendo assim, para efeito de crédito do imposto, o Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento do IPI (Ripi/2002), esclarece que se incluem no conceito de matéria-prima e produto intermediário os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente:

“Art. 164. 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 MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e 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;

.....”

13. O Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, citado pela interessada, interpretando, na época, o disposto no art. 66 do Ripi/79, **de igual teor do art. 164 do Ripi/2002 acima transcrito**, estabelece que:

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

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

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

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

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

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

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.'

4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

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

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

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

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

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

distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

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

7 - Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários ‘stricto sensu’, vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse “...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente”, para o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, eqüivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual ‘a lei não deve conter palavras inúteis’, o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

8 - No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta acepção, de vez que a expressão ‘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**’ é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários ‘**stricto sensu**’, geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

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

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

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

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

14. A leitura do Parecer acima reproduzido contradita a equivocada interpretação no sentido de que, desde que não façam parte do ativo permanente, todos os itens consumidos na industrialização poderiam ser considerados matérias-primas e produtos intermediários com fins de gerar o respectivo direito ao crédito. Não é essa a melhor exegese do Parecer, pois, de forma oposta, dos itens consumidos ou utilizados na produção, nem todos são matérias-primas ou produtos intermediários, de acordo com a legislação do IPI.

15. No mesmo sentido, já se tinha o Parecer Normativo nº 181/1974, que dispunha no seu item 13:

“13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações

industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.” (grifou-se)

16. O sujeito passivo, a fim de sustentar a afirmação de que a empresa tem direito ao crédito de IPI referente aos insumos, transcreveu à peça impugnatória o item 11 do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979. Entretanto, quando da transcrição, suprimiu as partes que demonstram que não assiste razão à sua afirmação, senão vejamos: a palavra “**diretamente**” foi suprimida da frase “*em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação*”, suprimiu, também, a seguinte parte “*ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização*”.

17. Assim sendo, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, e do Parecer Normativo nº 181, de 1974, e em consonância com o art. 164 do RIPI/2002, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários “stricto-sensu” e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente – que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, ficando excluídos os produtos:

- a) que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização;
- b) incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização;
- c) empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento.

18. Assim, não se admite o crédito dos produtos excluídos pela fiscalização, pois não se enquadram no conceito de MP, PI, ou ME. Ou seja, o termo “insumo” para fins de IPI possui conceito *jurídico*, e não contábil ou econômico. Como foi seguido estritamente o direito a crédito relativo a MP, PI e ME adquiridos para emprego na industrialização, portanto, não há que se falar em violação ao art. 25, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964.

19. Conclui-se, portanto, que não existe amparo legal que dê direito ao crédito do imposto referente a: revestimento de carbono, concreto refratário, coque verde de petróleo, tijolo refratário e arco, argamassa aluminosa e tubo de aço carbono, motivo pelo qual vota-se pelo indeferimento da presente manifestação de inconformidade.

Portanto, preliminarmente, entendo aviltados dois princípios norteadores do direito administrativo: o princípio da motivação e o princípio da verdade material. Nesse sentido, vale lembrar a determinação exarada no *caput* do artigo 2º da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, *verbis*:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Sobre a verdade material, *mutatis mutandis*, transcrevo, por oportunas, lições de Marcos Vinicius Neder e de Maria Tereza Martínez López:

Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar, exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado. [...]

Segundo Alberto Xavier, a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha formar sua livre convicção sobre os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte.¹⁰ Nesta perspectiva, é lícito ao órgão fiscal agir *sponte sua* com vistas a corrigir os fatos inveridicamente postos ou suprir lacunas na matéria de fato, podendo ser obtidas novas provas por meio de diligências e perícias. [¹¹]

Igualmente essencial, o princípio da motivação é postulado pelo princípio da legalidade e a sua inobservância, por si só, pode ser suficiente para caracterizar a nulidade do ato administrativo por cerceamento do direito de defesa, consoante lição de Celso Antônio Bandeira de Melo:

29. Deve-se considerar, também, como postulado pelo princípio da legalidade o *princípio da motivação*, isto é, o que impõe à Administração Pública o dever de expor as razões de direito e de fato pelas quais tomou a providência adotada. Cumpre-lhe fundamentar o ato que haja praticado, justificando as razões que lhe serviram de apoio para expedi-lo.

39. Dito princípio implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontado-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo.

¹⁰ XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 124.

¹¹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 74.

A motivação deve ser prévia ou contemporânea à expedição do ato. Em algumas hipóteses de atos vinculados, isto é, naqueles em que há aplicação quase automática da lei, por não existir campo para interferência de juízos subjetivos do administrador, a simples menção do fato e da regra de Direito aplicanda pode ser suficiente, por estar implícita a motivação. Naqueloutros, todavia, em que existe discricionariedade administrativa ou em que a prática do ato vinculado depende de aturada apreciação e sopesamento dos fatos e das regras jurídicas em causa, é imprescindível motivação detalhada. É o que sucede, por exemplo, na tomada de decisões em procedimentos nos quais exista uma situação contenciosa, [...].

40. O fundamento constitucional da obrigação de motivar está – como se esclarece de [sic] seguida – implícito tanto no art. 1º, II, que indica a cidadania como um dos fundamentos da República, quanto no parágrafo único deste preceptivo, segundo o qual todo o poder emana do povo, como ainda no art. 5º, XXXV, que assegura o direito à apreciação judicial nos casos de ameaça ou lesão de direito. É que o princípio da motivação é reclamado quer como afirmação do direito político dos cidadãos ao esclarecimento do “porquê” das ações de quem gere negócios que lhes dizem respeito por serem titulares últimos do poder, quer como direito individual a não se assujeitarem a decisões arbitrárias, pois só têm que se conformar às que forem ajustadas às leis.

Por isso Ramón Real disse que o dever de motivar é exigência de uma administração democrática¹² – e outra não se concebe em um Estado que se declara “Estado Democrático de Direito” (art. 1º, *caput*) –, pois o mínimo que os cidadãos podem pretender é saber as razões pelas quais são tomadas as decisões expedidas por quem tem de servi-los.

De outra parte, não haveria como assegurar confiavelmente o contraste judicial eficaz das condutas administrativas com os princípios da legalidade, da finalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade se não fossem contemporaneamente a elas conhecidos e explicados os motivos que permitiriam reconhecer seu afinamento ou desafinamento com aqueles mesmos princípios. Assim, o administrado, para insurgir-se ou para ter elementos de insurgência contra atos que o afetem pessoalmente, necessita conhecer as razões de tais atos na ocasião em que são expedidos. Igualmente, o Judiciário não poderia conferir-lhes a real justeza se a Administração se omitisse em enunciá-las quando da prática do ato. É que, se fosse dado ao Poder Público aduzi-los apenas serodidamente, depois de impugnada a conduta em juízo, poderia fabricar razões *ad hoc*, “construir” motivos que jamais ou dificilmente se saberia se eram realmente existentes e/ou se foram deveras sopesados à época em que se expediu o ato questionado.

Assim, atos administrativos praticados sem a tempestiva e suficiente motivação são ilegítimos e invalidáveis pelo Poder Judiciário toda vez que sua fundamentação tardia, apresentada apenas depois de impugnados em juízo, não possa oferecer segurança e certeza de que os motivos aduzidos efetivamente existiam ou foram aqueles que embasaram a providência contestada. [¹³]

¹² Alberto Ramón Real, **La fundamentación del acto administrativo**, RDP, 6/17.

¹³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 40 e 82 a 84.

In casu, o julgamento pronunciado pelo órgão *a quo* é omissivo quanto à indicação dos motivos pelo quais afasta dos conceitos de matérias-primas e de produtos intermediários as aquisições de revestimento de carbono, concreto refratário, coque verde de petróleo, tijolo refratário e arco, argamassa aluminosa e tubo de aço carbono (tubo de fluxação). Não se sabe, por exemplo, se aquele órgão judicante administrativo considera todos esses bens próprios do ativo permanente; se não os considera próprios do ativo permanente, mas não reconhece o consumo deles no processo de industrialização da ora recorrente; ou se não os considera próprios do ativo permanente, reconhece o consumo deles no processo de industrialização da ora recorrente, mas afasta a possibilidade desse consumo ser decorrente de contato físico com o produto em fabricação.

Com essas considerações, em sede de preliminar, entendo a inobservância dos princípios da verdade material e da motivação fato caracterizador de cerceamento do direito de defesa e voto pela declaração de nulidade do processo a partir do acórdão recorrido, inclusive, para que outro seja proferido em boa e devida forma, com a persecução da verdade e a necessária motivação, vale dizer, com o explícito sopesamento dos fatos mediante uso das normas jurídicas incidentes no caso concreto.

Tarásio Campelo Borges