



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.722813/2017-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.785 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente VALE S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

NULIDADE AUTO DE INFRAÇÃO. RACIOCÍNIO SUBSIDIÁRIO. AUSÊNCIA.

O Auto de Infração, como um ato administrativo vinculado, deve seguir a forma prevista em lei. Atentando-se para a disciplina legal que trata do auto de infração, observa-se que em qualquer momento é vedado à autoridade fiscal se respaldar em raciocínio subsidiário para buscar fundamentar a exigência fiscal. Uma vez lavrado o ato administrativo seguindo a forma prevista em lei, com motivação e publicidade, trata-se de ato válido, não cabendo se falar em nulidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

IPI. SUSPENSÃO. ART. 29, LEI N.º10.637/2002. PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS.

Todos os estabelecimentos da pessoa jurídica preponderantemente exportadora, sejam eles industriais ou não para fins do IPI, obtiveram um tratamento fiscal mais vantajoso por meio do art. 29 da Lei n.º 10.637/2002, com a suspensão do IPI nas aquisições por eles realizadas de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados pela pessoa jurídica.

O fato dos bens industrializados e comercializados pela pessoa jurídica estarem abrangidos pela imunidade (sendo, portanto, não tributados), não significa que a pessoa jurídica não realiza atividade de industrialização.

IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. BOLAS DE MOINHO. MANTA DA CORREIA TRANSPORTADORA. DESGASTE DIRETO NO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.

O artigo 82 do RIPI/82 (reproduzido nos regulamentos subsequentes) confere direito ao crédito de IPI pela aquisição de produtos intermediários, entendidos como "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização." A interpretação da norma

historicamente dada e acolhida nos termos do Parecer Normativo CST n. 69/79 é que não é possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários que só indiretamente façam parte da industrialização, porém dão direito ao crédito de IPI as aquisições de produtos intermediários que diretamente exerçam ação sobre o produto industrializado, desgastando-se ou consumindo-se por ação direta sobre o produto. Soma-se a isso o entendimento exarado pelo STJ no REsp 1.075.508 (repetitivo), no sentido de que mesmo em se tratando de maquinário, deve-se avaliar o direito ao crédito de IPI com base na aferição do desgaste direto ou indireto sobre o produto em fabricação. Assim, as matérias primas e os produtos intermediários conferem direito ao crédito de IPI, desde que sofram desgaste direto na industrialização, perdendo suas propriedade físicas e químicas, e não sejam parte do ativo imobilizado.

PNEUS FORA DE ESTRADA. CONTATO INDIRETO COM O PRODUTO EM FABRICAÇÃO.

Os pneus fora de estrada são bens que se desgastam em contato com o solo para o transporte dos minérios, sem contato direto com o produto em fabricação, não se enquadrando no conceito de produto intermediário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reconhecer a validade da aplicação da suspensão do art. 29 da Lei n.º 10.865/2002 nas aquisições objeto da autuação, realizadas na condição de pessoa jurídica preponderantemente exportadora e cancelar a exigência fiscal quanto às aquisições de bolas de moinho; (ii) pelo voto de desempate favorável ao sujeito passivo, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, para cancelar a exigência da manta da correia transportadora. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Marcos Antônio Borges (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo que negavam provimento neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim e Thaís de Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges (suplente convocado).

Fl. 3 do Acórdão n.º 3402-009.785 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.722813/2017-72

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI por entender a fiscalização que a empresa autuada descumpriu condição a suspensão do imposto na aquisição de produtos como empresa preponderantemente exportadora, com fulcro no art. 29, da Lei n.º 10.637/2002. A autuação abrange os anos de 2013 a 2015.

Entende a fiscalização que:

- **a autuada não é estabelecimento industrial** e, portanto, não possui direito a créditos de IPI. Assim, **não tem também direito de adquirir insumos com suspensão do imposto**. Portanto, o vendedor (indústria ou equiparado) deveria ter destacado o IPI nas notas fiscais para a VALE, sendo considerado custo para essa filial;

- **ainda que a adquirente se revestisse da condição de estabelecimento industrial**, os produtos objeto da controvérsia (bolas de moinho, pneus e correias transportadoras), pela legislação de regência, **não são aptos a gerar crédito de IPI por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem** e, portanto, não poderiam ser fornecidos à autuada com suspensão do IPI.

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação administrativa, julgada improcedente pelo acórdão da DRJ, ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

SUSPENSÃO DO IPI. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO. A suspensão do IPI de que trata o art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, somente pode ser utilizada por estabelecimento industrial relativamente às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que possibilitariam, nos termos da legislação de regência, o direito ao crédito do imposto para o estabelecimento adquirente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. MEDIDA DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO. Se as questões apresentadas para fundamentar o pedido de perícia já foram fartamente abordadas e consideradas no processo, é desnecessária a realização de perícia/diligência solicitada.

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Não acarreta nulidade o fato de a autoridade fiscal ter apontado mais de uma razão para a autuação.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido (e-fl. 539)

Intimada desta decisão em 28/09/2018 (e-fl. 561), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 30/10/2018 (e-fls. 566 e ss.), sustentando, em síntese:

(i) nulidade do auto de infração em razão da adoção de teses subsidiárias para embasar a cobrança;

(ii) integral atendimento aos requisitos previstos no art. 29, da Lei n.º 10.637/03 para a suspensão do IPI, haja vista que, para as empresas preponderantemente exportadoras, dispensa-se a comprovação de que sejam industriais ou equiparadas, ou que o produto seja tributado, evidenciado pelo objetivo do benefício fiscal: competitividade da mercadoria brasileira exportada;

(iii) a qualificação da atividade da Recorrente como industrial por realizar o beneficiamento do minério, abrangido pela imunidade do art. 155, §3ª, da Constituição (enquadrado como não tributado pelo IPI);

(iv) o enquadramento dos insumos adquiridos como produtos intermediários (bolas de moinho, pneus fora de estrada, manta de correia transportadora), passível de comprovação por meio de perícia técnica, solicitada pela Recorrente.

Por meio da Resolução n.º 3402-002.314, de 22/10/2019, o pedido de perícia no último item foi deferido pelo Colegiado, conforme voto da redatora designada Maria Aparecida Martins de Paula:

Uma das matérias discutidas no processo diz respeito ao eventual enquadramento como insumo dos itens adquiridos pela recorrente com suspensão do IPI, quais sejam, bolas de moinho, correias transportadoras e pneus. Nesse sentido, **considerando o processo produtivo específico do estabelecimento autuado, importa saber se esses itens poderiam ser enquadrados como “produtos intermediários”.**

Assim, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto n.º 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto n.º 7.574/2011, para que a Unidade de Origem intime a recorrente a, dentro de prazo razoável:

a) Apresentar Parecer ou Laudo Técnico relativo ao processo produtivo do estabelecimento autuado, preferencialmente elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia ou por outros órgãos federais congêneres, com os seguintes quesitos:

a.1) Descrever o processo produtivo específico do estabelecimento autuado e detalhar a sua relação com as bolas de moinho, as correias transportadoras e os pneus adquiridos;

a.2) As bolas de moinho, as correias transportadoras e os pneus discutidos nos autos poderiam ser qualificados como "partes e peças de máquinas"?

a.3) Para cada um desses itens, descreva como ocorre o "desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas" dentro do seu tempo de vida útil no processo produtivo do estabelecimento autuado, em especial, se o consumo do material é decorrente do contato direto com o produto em fabricação pelo estabelecimento autuado (vide Parecer Normativo CST n.º 65/79). Nesse ponto, é importante que se especifique a causa real do desgaste de cada material, se decorre naturalmente pelo seu mero uso normal no processo industrial ou se decorre efetivamente do contato com o produto sob industrialização no estabelecimento.

b) Apresentar Laudo ou Parecer Pericial Contábil, preferencialmente, elaborado por reconhecida Instituição nessa área do conhecimento, no qual seja demonstrado:

b.1) as contas em que a recorrente registra os itens discutidos em sua contabilidade, em especial, se estão incluídos em contas do Ativo permanente;

b.2) se esses registros da recorrente em seus livros respeitam as regras e os princípios geralmente aceitos em contabilidade (vide item 10.4 do Parecer Normativo CST n.º 65/791); e

b.3) quais eram as regras e os princípios contábeis aplicáveis especificamente aos itens discutidos na época dos correspondentes registros.

Após, solicita-se à Unidade de Origem a elaboração de Relatório Conclusivo considerando o processo produtivo específico do estabelecimento autuado, com a manifestação acerca do eventual enquadramento dos referidos itens no conceito de “produtos intermediários” segundo a legislação do IPI.

E, por fim, depois de intimar a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto n.º 7.574/2011, devolva o processo a este Colegiado para prosseguimento. (e-fls. 622/623 - grifei)

Em cumprimento da diligência, foram apresentados laudos pela pessoa jurídica (e-fls. 823/924) e a informação fiscal das e-fls. 925/933, na qual a fiscalização traz esclarecimentos e indica o seu entendimento no sentido de que os bens, ainda que não ativáveis, não se enquadram no conceito de produto intermediário:

25) Cópia-se excerto do relatório “Laudo de Engenharia 2”, encaminhado pela VALE em resposta ao requerimento do CARF:

Assim, nesse cenário é possível responder à questão ser possível dissociar os equipamentos e recursos de produção e transporte de transferência de materiais durante o processo de transformação de matérias-primas e insumos produtivo da empresa objeto de estudo, dentro do fluxo de produção de pelotas, a partir das minhas de lavra dos minérios?

Sim, pode-se afirmar que todas as operações na produção de minério de ferro e posteriormente nas pelotas, um dos produtos derivados, incluindo principalmente as operações de carregamento, abastecimento, transferência, transportes, empilhamento, estocagem e expedição são essenciais e relevantes para a execução dos processos produtivos da empresa objeto de estudo, consideradas imprescindíveis e importantes para evitar a ruptura do fluxo operacional desde a lavra, extração, beneficiamento, transformação e expedição do minério de ferro. Sem essas operações, não se configura a efetividade das relações comerciais e negociações com o mercado.

Nesse sentido, é possível afirmar não ser possível dissociar os equipamentos e recursos de produção e transporte de transferência de materiais durante o processo de transformação de matérias-primas e insumos produtivo da empresa objeto de estudo, dentro do fluxo de produção de pelotas, a partir das minhas de lavra dos minérios. A localização das origens das matérias-primas e outros insumos ao ponto de uso, exigem transferência do material para concretização dos processos operacionais e de negócios da empresa objeto de estudo.

26) A conclusão do relatório da VALE é (página 38):

a1) O processo produtivo identifica a relação das bolas de moinho como componente integrante da industrialização das pelotas, onde praticamente atua como insumo ao produto final, enquanto as correias transportadoras e os pneus são componentes de equipamentos que estão diretamente relacionados a integração do fluxo produtivo e sua ausência efetivamente provoca ruptura na continuidade do processo produtivo.

a2) As bolas de moinho, correias transportadoras e pneus podem ser considerados como insumos dentro da classificação deliberada pelo PN CST 65/79, porque eles são consumidos (bolas de moinho), desgastados e alterados em sua conformidade de aplicação (correias transportadoras e pneus), em função do contato direto com o minério de ferro e os insumos aplicados na industrialização das pelotas. O pneu se classifica por estar diretamente associado às características de trabalho dos veículos automotivos que estão montados, como, os caminhões e as pás carregadeiras.

a3) Os desgastes e danos das propriedades físicas e químicas se confirmam também em cada um dos itens, por diferentes formas, mas, com resultados obtidos pelo uso no processo industrial sob contato direto a industrialização das pelotas. As bolas de moinho são incorporadas ao produto final na etapa de moagem, as correias transportadoras são usadas na conexão entre as operações do processo produtivo, sofrendo contato direto com o minério de ferro, pelotas cruas e queimadas, enquanto os pneus sofrem desgaste pelo uso no transporte para abastecimento dos silos de fundentes e insumos, com contato direto com esses componentes da estrutura do produto final acabado.

27) No entanto, **bolas de moinho, esferas de aço, pneus e correias transportadoras não podem ser tachados de insumo. Em uma aferição percuciente acerca da finalidade da norma, visualizamos que seu intento é evitar a acumulação do tributo; no entanto, a compra destes itens encerra um ciclo.** A “imprescindibilidade” dos pneus, das bolas e das correias para as diversas máquinas e elementos que

participam do processo extrativo, por si só, não ocasiona o direito propugnado no Ato Declaratório, de acordo com a legislação.

28) A respeito da questão da indexação destes produtos participantes do processo de extração do minério, ela nunca foi significativa para o deslinde do imbróglgio. Nesses termos, o Auditor-Fiscal se pronunciou à época da confecção do Relatório Fiscal “Sua aquisição deve ser contabilizada como despesa de depreciação, se tratada como integrante do imobilizado, ou como despesa com pequenos gastos, outra despesa operacional, e ser inclusa no valor que compõe a mercadoria final”.

29) Tanto a vida útil quanto o valor unitário previstos na legislação indicam somente a condição de ser ou não ser o bem ativável.

Se não é, o gasto virá a ser uma outra despesa operacional, não se caracterizando um insumo dentro de um processo de industrialização, por isso.

30) Destarte, enquadrando-se como ativo permanente (depreciando aos poucos o valor até sua baixa por obsolescência ou transferência do imobilizado) ou diretamente como uma despesa operacional, é cediço que haveria proibição até mesmo para estabelecimentos industriais e seus equipolentes (o que de forma alguma a contribuinte pode se enquadrar) de adquirirem tais produtos com suspensão, por não se tratar de produtos intermediários.

Conclusão

Mediante o exposto, elencam-se, resumidamente, as razões para a cobrança do imposto erroneamente suspenso, pelos seguintes motivos: (a) **não há um processo de industrialização**. A Vale S.A não é contribuinte do imposto nas transações catalogadas nesta ação fiscal. Por isso, não pode aproveitar-se dos mecanismos atinentes à suspensão do IPI previstos na legislação.

A suspensão do IPI somente é viável quando se trata de aquisição de produtos intermediários, matérias-primas e materiais de embalagem, o que não é o verificado no caso concreto, visto que a intimada é a consumidora final, sendo a contribuinte de fato das mercadorias. (e-fls. 930/932 - grifei)

Ciente da diligência, a Recorrente se manifestou entendendo que a informação fiscal desconsiderou as informações constantes dos laudos técnicos (e-fls. 939/955), anexando laudo técnico complementar (e-fls. 956/960) no qual detalha a resposta ao item a) da diligência requerida por este Colegiado apresentada anteriormente no laudo, à e-fl. 913.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

Como já firmado anteriormente na Resolução desta turma de julgamento, o Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido. Analisa-se, abaixo, cada um dos argumentos de defesa aventados pela Recorrente em sua peça.

I – DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO

Sustenta a Recorrente a nulidade do auto de infração em razão da adoção de teses subsidiárias para embasar a cobrança. Entendo, contudo, que o Auto de Infração está devidamente motivado, tendo identificado os fundamentos jurídicos pelos quais é cabível a cobrança do crédito tributário constituído, não cabendo se falar em nulidade no presente caso.

Como tive a oportunidade de desenvolver em minha tese de doutorado¹, a doutrina do Direito Administrativo, ao tratar dos atos administrativos, busca diferenciar os signos *motivo* e *motivação*. De um lado, “motivo é o pressuposto de fato e de direito que serve de *fundamento* ao ato administrativo”², como identificado no art. 2º, parágrafo único, VII, da Lei nº 9.784/1999. Pressuposto de fato é “o conjunto de circunstâncias, de acontecimentos” que levam a Administração a praticar o ato, e pressuposto de direito se refere às “orientações (dispositivos) legais” que lhe dão ensejo.³

Por sua vez, a “motivação é um discurso destinado a justificar o ato motivado”, com a “exposição das *razões que fundamentam* a edição do ato administrativo” por meio da expressa identificação dos motivos do ato administrativo.⁴ É na motivação, portanto, que são identificados os pontos ou argumentos ou razões pelas quais os pressupostos de fato resultaram na consequência jurídica depreendida da lei, também chamada de valoração jurídica dos fatos.

Como elemento essencial de qualquer ato administrativo, a motivação se apresenta como o meio para viabilizar seu controle, averiguando a “conformidade da atividade da Administração à moralidade administrativa”.⁵ Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, “motivar é explicar as circunstâncias de fato e de direito que justificam a expedição do ato, para que nós, que somos os senhores da coisa pública, possamos saber se foi bem feito ou se foi mal feito”⁶.

E o art. 50 da Lei nº 9.784/1999 identifica quando os atos administrativos deverão ser motivados, contendo a “indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos”, sendo exigido para a lavratura dos autos de infração por serem atos que “neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses” (inciso I do dispositivo).

No ato administrativo tributário, cabe à autoridade fiscal, como aplicadora da lei, proceder à qualificação jurídica de uma situação fática, identificando a natureza jurídica do fato.⁷ A partir da interpretação da lei, o fiscal enquadra aquela situação fática na descrição

¹ Que resultou no livro DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Efeitos das decisões no processo administrativo tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 113-116

² NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 43. Sem destaques no original.

³ NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 43.

⁴ NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 49.

⁵ RAMOS, Elival da Silva. A valorização do processo administrativo. o poder regulamentar e a invalidação dos atos administrativos. In: SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (org.). *As leis de processo administrativo* (Lei Federal 9.784/99 e Lei Paulista 10.177/98). São Paulo: Malheiros, 2000. p. 83.

⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. A motivação dos atos da administração pública como princípio fundamental do estado de direito. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 87. p. 11-21, XVI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. s.d.

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 743.

geral por ele depreendida da lei, identificando o montante do direito de crédito em favor da Fazenda Pública.

O Auto de Infração, como um ato administrativo vinculado, deve seguir a forma prevista em lei. Atentando-se para a disciplina legal que trata do auto de infração, observa-se que em qualquer momento é vedado à autoridade fiscal se respaldar em raciocínio subsidiário para buscar fundamentar a exigência fiscal. Uma vez lavrado o ato administrativo seguindo a forma prevista em lei, com motivação e publicidade, trata-se de ato válido, não cabendo se falar em nulidade.

A aplicação de um raciocínio subsidiário apenas traz um ônus probatório e argumentativo ainda maior para a fiscalização, vez que, ultrapassado o primeiro raciocínio (no caso, a consequência jurídica decorrente do fato da empresa não ser industrial), crucial que o Auto de Infração esteja devidamente motivado quanto ao raciocínio subsidiário (consequência jurídica decorrente do fato dos produtos não serem produtos intermediários).

E no presente caso a fiscalização buscou trazer fundamentos fáticos e jurídicos para respaldar os dois raciocínios: tanto no sentido de que a lei não respalda a aplicação da suspensão do IPI para a empresa exportadora não industrial e como no sentido dos produtos adquiridos não se enquadrarem no conceito legal de produto intermediário. Senão vejamos:

Raciocínio 1: Suspensão somente se aplica para estabelecimentos industriais, sendo que a empresa não é um estabelecimento industrial

A suspensão se aplica apenas a estabelecimentos industriais que efetuem a apuração do imposto, tomando créditos e apurando débitos. Do contrário, não faria sentido falar em “suspensão” de créditos do IPI a empresas que não são alcançadas pela incidência do IPI, pois, para estes casos, eventual tributo destacado na nota fiscal de compra deve ser escriturado como **custo** (não sendo recuperável).

Ora, como se vislumbra, os produtos vendidos pela VALE são minérios de ferro que são não-tributados (NT), e portanto, não alcançados pela incidência do IPI. Isto é, não há nem industrialização, nem produto industrializado, tampouco fato gerador na saída do minério de ferro. Logo, a fiscalizada não pode ser considerada estabelecimento industrial e assim não pode se beneficiar de compras com suspensão do IPI.

E faz sentido. A suspensão visa a racionalizar o impacto tributário da empresa preponderantemente exportadora. Isto é, se o contribuinte vai exportar a maior parte de sua produção, não faz sentido o mesmo ficar acumulando crédito de IPI. Por isso, aplicou-se o instituto da suspensão para os casos de aquisições de MP, PI ou ME.

Mas no caso da VALE jamais haveria acúmulos de créditos de IPI, porquanto, por não ser estabelecimento industrial, nunca poderia escriturar estes créditos sobre quaisquer compras. Logo, ao impingir indevidamente a suspensão, a autuada está transformando o instituto da suspensão em verdadeiro benefício fiscal (isenção tributária), já que o IPI pago na aquisição deve ser custo não recuperável para a empresa, sempre.

Assim, não é escorreito a VALE obter produtos que não se enquadrem no conceito de MP, PI ou ME com suspensão de IPI, visto que fere expressa restrição legal. E também porque simplesmente não faz sentido: não fosse ela exportadora, a exação destes produtos deveria ser contabilizado como custo e

não poderia ser aproveitado como crédito; portanto ilógico imaginar que ela possa adquirir, com suspensão do IPI, o que jamais poderia lhe gerar crédito. (e-fl. 74 - grifei)

O denominado beneficiamento realizado pela contribuinte, ao contrário do referendado pelo RIPI, é mera continuação do processo de extração mineral, etapa sem a qual não se chega ao produto de forma minimamente comercializável. Nos fluxogramas apresentados como resposta ao TIFP n.º 01, verifica-se que a etapa denominada beneficiamento é composta por sub-etapas de fragmentação, classificação e concentração denominadas britagem, moagem, peneiramento, entre outras. (e-fl. 75 - grifei)

Raciocínio 2: Os produtos adquiridos pela empresa com suspensão não são produtos intermediários.

4.6 - Os produtos vendidos à VALE não são produtos intermediários

Mesmo que, por um exercício hipotético que contrariasse o não reconhecimento da conclusão desta fiscalização de que a contribuinte não pratica atividade industrial (proposição com a qual a contribuinte coaduna, aliás, como se observa pela resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 01), haveria expressa vedação normativa para aceitar a aquisição dos produtos pela Vale S.A. com suspensão do tributo.

Diferentemente do aceite pela legislação quando oportunizaria direito creditório sobre matérias-primas, produto intermediário e material de embalagem que "*embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente*"; consoante estipula a segunda parte do artigo 226 do Regulamento do IPI/2010, em resgate ao artigo 25 da Lei n.º 4.502/64 - não há semelhante conteúdo normativo em nosso ordenamento jurídico prevendo tal tratamento para a suspensão do IPI.

Para este instituto, de acordo com o pontificado na Lei n.º 10.637/02, comando repetido em atos infralegais, há a imperiosidade de que a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora sejam utilizados/consumidos **diretamente** na confecção das mercadorias produzidas.

Não há menção explícita sobre a possibilidade de aquisição com suspensão de MP, PI ou ME que não se integrarão ao produto final, o que torna, consoante o estipulado no *caput* e no inciso I do artigo 111 do Código Tributário Nacional, não lúdima o emprego do benefício fiscal avistado em todas as transações elencadas neste Auto de Infração. (e-fl. 85)

Correias transportadoras, por exemplo, são empregadas no transporte, na movimentação do material extraído. São objetos que, no máximo, permitem o acionamento e o funcionamento mais eficiente do maquinário, não revertendo ou auxiliando a reverter, em instante algum, em atributo intrínseco ao minério de ferro produzido.

Na **essência**, este tipo de correia é um imobilizado. Unicamente uma regra contábil é que determinaria a sua impossibilidade de dedução como despesa de depreciação, caso sua vida útil não superar um determinado lapso temporal. Este mecanismo contábil não sentencia que o referido bem é insumo ao invés de ser um bem de uso e consumo.

A própria contribuinte assevera, em documento apenso a este auto de infração (Anexo "Fluxo B Pelota"), que as transportadores de correias "*são equipamentos*

responsáveis pelo transporte do minério não aglomerado (fino) à planta de pelotização e estão presentes em todas as etapas do processo", utilizados na "Descarga – quando o minério não aglomerado (fino), matéria prima da pelota, é descarregado por viradores de vagão em transportadores de correias, encarregados de conduzir o minério à planta de pelotização". (grifo da fiscalização).

Por conseguinte, os pneus adquiridos também não se enquadram como produto intermediário, pois são meramente item para melhor funcionamento de máquinas, assim como eixos, mancais, válvulas, rolamentos, filtros de óleo, coroas dentadas e outras partes e peças que integram bens do ativo fixo da empresa, como as empilhadeiras e caminhões.

As bolas de moinho (esferas de aço fundido) são usadas na moagem, em equipamento denominado "Moinho de bolas". Conforme a autuada, a moagem tem como precípuo objetivo o "*de reduzir o tamanho da partícula de minério de ferro*" para depois, ao passar por um circuito de hidrociclones, "*no qual ocorre a classificação granulométrica do minério*", encerrar-se. Já foi exposto percucientemente ao longo do relatório que não há atividade industrial e sim extrativa do minério de ferro. As bolas de moinho não são insumos do minério de ferro, não há qualquer tipo de interação ou agregação ao produto, sendo apenas um bem integrante de maquinário.

Em comum a todos os produtos adquiridos que tiveram seu ingresso nas dependências da contribuinte com suspensão do imposto, não acontece transformação, não há benefício ao produto criado. Mesmo no caso das bolas de moinho, em que há o contato daquelas com o minério de ferro, não haveria o condão oportunizador do benefício fiscal alvitado com a confecção do Ato Declaratório Normativo, por dois motivos elementares: (a) não há um procedimento de industrialização, como explanado minuciosamente em tópicos anteriores, e (b) não agrega ao minério de ferro nenhuma característica especial.

Conveniente reforçar que ao contrário do que a legislação (artigo 226 do RIPI/2010) permite para o caso do aproveitamento de créditos, em que, embora não se ordena a semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários *stricto sensu*, o consumo e desgaste devem ter algum liame, um elo de ligação com o que se é elaborado. Para os casos de suspensão do IPI, é indelével a figura da destinação para a elaboração do produto a ser exportado. (e-fls. 87-88)

Assim, o auto de infração encontra-se devidamente motivado quanto aos dois raciocínios traçados pela fiscalização, não cabendo se falar em nulidade na hipótese.

Insta evidenciar que o auto de infração está sujeito ao controle jurisdicional, que está sendo realizado nesta oportunidade, sendo certo que as razões trazidas pela fiscalização podem ser revistas (tal como ocorrerá nos tópicos seguintes deste voto). Contudo, tratando-se de ato realizado na forma legal e devidamente motivado, não cabe se falar na nulidade pleiteada.

Nesse sentido, voto por negar provimento ao recurso neste ponto.

II – DA SUSPENSÃO DO IPI PARA AS EMPRESAS PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORAS

Adentrando no mérito do Recurso, sustenta a Recorrente que teria atendido integralmente aos requisitos previstos no art. 29, da Lei nº 10.637/02 para a suspensão do IPI, haja vista que, para as empresas preponderantemente exportadoras, dispensa-se a comprovação

de que sejam industriais ou equiparadas, ou que o produto seja tributado, evidenciado pelo objetivo do benefício fiscal: competitividade da mercadoria brasileira exportada.

Vejamos a redação do referido dispositivo legal:

Art. 29. **As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento** que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), **sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto**. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

§ 1º **O disposto neste artigo aplica-se, também, às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por:**

I - **estabelecimentos industriais fabricantes**, preponderantemente, de:

a) componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002;

b) partes e peças destinadas a **estabelecimento industrial fabricante** de produto classificado no Capítulo 88 da Tipi;

II - **peças jurídicas preponderantemente exportadoras**.

III - **estabelecimentos industriais fabricantes** de bens de que trata o art. 16-A da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, desde que façam jus ao crédito previsto no art. 4º da mesma Lei. (Incluído pela Lei nº 13.969, de 2019)

§ 2º O disposto no caput e no inciso I do § 1º aplica-se ao **estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período**.

§ 3º **Para fins do disposto no inciso II do § 1º, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, tenha sido superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda**. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012⁸)

A leitura do dispositivo realmente denota um tratamento diferenciado para as aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens realizadas por pessoa jurídica preponderantemente exportadora. Com efeito, enquanto o caput e os incisos I e III do §1º do artigo trazem a aplicação da suspensão do IPI para o **estabelecimento industrial**

⁸ Nas redações anteriores:

§ 3o Para fins do disposto no inciso II do § 1o, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 80% (oitenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período.

§ 3o Para fins do disposto no inciso II do § 1o deste artigo, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 70% (setenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda. (Redação dada pela Lei nº 11.529, de 2007)

fabricante de determinados bens, o inciso II não traz esta especificação, indicando sua extensão para a **pessoa jurídica** como todo, quando preponderantemente exportadora conforme os requisitos do §3º, sem exigir que todos os estabelecimentos da pessoa jurídica sejam industriais.

A ausência de qualquer menção à atividade de industrialização igualmente é depreendida do referido §3º do art. 29, que traz a definição legal de pessoa jurídica preponderantemente exportadora, quando a receita bruta decorrente de exportação tenha sido superior a 50% (cinquenta por cento) de sua **receita bruta total de venda de bens e serviços** no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição (redação dada em 2012). Veja-se que a redação é bem distinta do §2º do dispositivo, por exemplo, que exige que o adquirente seja **estabelecimento industrial** cuja receita bruta decorrente **da venda dos produtos específicos** referidos no inciso I do §1º for superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição.

E o fato da Recorrente ser um estabelecimento de pessoa jurídica preponderantemente exportador é incontroverso nos presentes autos, sendo confirmado pela própria fiscalização ao fazer referência ao Ato Declaratório Executivo n.º 57/2009, que expressa:

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 57, DE 13 DE MAIO DE 2009

Defere pedido de registro como pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

O CHEFE DA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL na 7ª REGIÃO FISCAL, com base no disposto no § 3º do artigo 29 da Lei 10.637, de 30/12/2002, com redação dada pela Lei 11.529, de 22/10/2007, e artigo 14, § 1º, da IN SRF 296, de 06 de fevereiro de 2003, alterada pela IN RFB nº 781, de 06/11/07, e no uso da Delegação de Competência constante da Portaria SRRF07 nº 306/2007, de 24/05/07, artigo 3º, inciso III, e ainda, tendo em vista o Parecer SRRF07/Difis nº 01/2009, de 13/05/2009, constante do Processo Administrativo nº 10768.1000089/2009-31, declara que:

Artigo 1º - Fica concedido o registro de empresa preponderantemente exportadora, pleiteado no Processo Administrativo nº 10768.1000089/2009-31, à empresa COMPANHIA VALE DO RIO DOCE, inscrita no CNPJ sob o nº 33.592.510/0001-54, com domicílio fiscal no município do Rio de Janeiro/RJ, reconhecendo o regime de suspensão do IPI para aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem a serem utilizados na industrialização de produtos destinados à exportação.

Artigo 2º - Nos termos do artigo 15 da IN SRF 296, de 06/02/2003, e conforme quadro "04" da Solicitação de Registro, constante do Processo Administrativo nº 10768.1000089/2009-31, às fls. 24, a COMPANHIA VALE DO RIO DOCE está autorizada a efetuar exportação de seus produtos, observadas as normas da legislação do imposto, através dos estabelecimentos comerciais exportadores abaixo relacionados:

Estabelecimento	Endereço	CNPJ
Cia Vale do Rio Doce - Complexo minerador de Carajás	Serra dos Carajás s/nº - Centro-Parauapeas PA	33.592.510/0370-74
Cia Vale do Rio Doce - Mina Serra do Sossego	Vila do Sossego, s/n- Bairro Vila do Sossego - Canaã dos Carajás- PA	33.592.510/0009-01
Cia Vale do Rio Doce - Área Operacional Pelotização	Av. dos Portugueses s/n- Praia do Boqueirão-São Luis - MA	33.592.510/0434-73
Cia Vale do Rio Doce - Ferro Gusa Marabá	Rodovia PA 150, km 422, s/n, Quadra L Parte	33.592.510/0068-61

	I - Distrito Industrial - Marabá - PA	
Cia Vale do Rio Doce - Área Operacional de Pelotização	Av, Dante Micheline, 5500, Ponta de Tubarão - Jardim Camburi - Vitória - ES	33.592.510/0220-42
Cia Vale do Rio Doce - Complexo Minerador de Itabira	Serra do Esmeril s/n, Zona Rural - Itabira MG	33.592.510/0164-09

(grifei)

Observa-se que consta do artigo 1º do ADE acima transcrito a exigência de que as matérias primas, produtos intermediários e embalagens sejam “*utilizados na industrialização de produtos destinados à exportação*”. E esse foi o entendimento que orientou a fiscalização na presente autuação, entendendo que somente se aplica a suspensão do IPI nas aquisições quando os bens adquiridos sejam utilizados pelo estabelecimento adquirente na industrialização dos produtos.

Contudo, como visto, como se depreende da própria leitura do art. 29, da Lei n.º 10.637/2002 acima transcrito, diferentemente de outros regimes de suspensão do IPI, **não há exigência expressa no sentido de que as matérias primas, produtos intermediários e embalagens sejam utilizados pelo estabelecimento na industrialização dos produtos destinados à exportação**. E o Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n.º 7.212/2010, evidencia essa diferença.

Vejamos primeiramente a redação do art. 46 do RIPI/2010, que regulamenta o art. 29, da Lei n.º 10.637/2002⁹:

Art. 46. **Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do imposto:** (...)

III - as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, quando adquiridos por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras (Lei n.º 10.637, de 2002, art. 29, § 1º, inciso II) ; e (...)

§ 2º Para fins do disposto no inciso III do caput, **considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a cinquenta por cento de sua receita bruta total de vendas de bens e serviços no mesmo período**, após excluídos os impostos e as

⁹ Observa-se que os §§2º e 3º do art. 46 do RIPI/2010 somente foi atualizado conforme a redação legal ditada pela Lei n.º 12.715/2012 para definir a pessoa jurídica preponderantemente exportadora em 2021, por meio do Decreto n.º 10.668/2021. A redação do §2º do modificada e o §3º revogado pelo referido diploma infralegal, sendo os dispositivos abaixo reproduzidos apenas a título informativo:

§ 2º Para fins do disposto no inciso III do caput, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, **houver sido superior a setenta por cento de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições sobre a venda** (Lei n.º 10.637, de 2002, art. 29, § 3º, e Lei n.º 11.529, de 22 de outubro de 2007, art. 3º).

§ 3º O percentual de que trata o § 2º fica reduzido a sessenta por cento no caso de pessoa jurídica em que **noventa por cento ou mais de suas receitas de exportação houverem sido decorrentes da exportação dos produtos** (Lei n.º 10.637, de 2002, art. 29, § 8º, e Lei n.º 11.529, de 2007, art. 3º)

I - classificados na TIPI:

a) nos Códigos 0801.3, 25.15, 42.02, 50.04 a 50.07, 51.05 a 51.13, 52.03 a 52.12, 53.06 a 53.11;
b) nos Capítulos 54 a 64;
c) nos Códigos 84.29, 84.32, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06; e
d) nos Códigos 94.01 e 94.03; e

II - relacionados nos Anexos I e II da Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002. (grifei)

contribuições sobre a venda ([Lei nº 10.637, de 2002, art. 29, § 3º](#)). ([Redação dada pelo Decreto nº 10.668, de 2021](#))

§ 4º - Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão ([Lei nº 10.637, de 2002, art. 29, § 7º](#)):

I - atender aos termos e às condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ([Lei nº 10.637, de 2002, art. 29, § 7º, inciso D](#)); e

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos ([Lei nº 10.637, de 2002, art. 29, § 7º, inciso II](#)).

Observa-se que, como não poderia deixar de ser, em conformidade com o diploma legal, o RIPI/2010 em nenhum momento traz a exigência no sentido de que os insumos adquiridos sejam adquiridos apenas por estabelecimento industrial, para a industrialização das mercadorias exportadas. É diferente da hipótese de suspensão prevista no art. 43, XIV do mesmo regulamento, que expressamente indica que a suspensão somente poderá ser aplicada para as aquisições de insumos pelo **estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação** (redação indevidamente utilizada pelo ADE no presente caso):

Art. 43. Poderão sair com suspensão do imposto: (...)

XIV - **as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, de fabricação nacional, vendidos a** ([Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, art. 3º](#)):

a) **estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação**; ou

b) estabelecimento comercial, para industrialização em outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, de produto destinado à exportação; (...)

§ 2º - No caso do inciso XIV do caput :

I - a sua aplicação depende de prévia aprovação, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, de plano de exportação, elaborado pela empresa exportadora que irá adquirir as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem objeto da suspensão;

II - a exportação dos produtos pela empresa adquirente das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem fornecidos com suspensão do imposto deverá ser efetivada no prazo de até um ano, contado da aprovação do plano de exportação, prorrogável uma vez, por idêntico período, na forma do inciso I deste parágrafo, admitidas novas prorrogações, respeitado o prazo máximo de cinco anos, quando se tratar de exportação de bens de capital de longo ciclo de produção; e

III - a Secretaria da Receita Federal do Brasil expedirá instruções complementares necessárias a sua execução.

Assim, todos os estabelecimentos da pessoa jurídica preponderantemente exportadora, sejam eles industriais ou não para fins do IPI, obtiveram um tratamento fiscal mais vantajoso por meio do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, com a suspensão do IPI nas aquisições por eles realizadas de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados pela pessoa jurídica.

O objetivo é, portanto, de apoiar e exonerar as exportações, em conformidade com o princípio do destino na tributação do consumo adotado pela comunidade internacional, segundo

o qual “o tributo deve ser recolhido onde foi consumido, não onde foi produzido”.¹⁰ Essa finalidade de apoio da *atividade exportadora nacional* (e não da *indústria nacional*) é evidenciada na exposição dos motivos da Medida Provisória 66/2002, convertida na Lei 10.637/2002:

20. O art. 31 institui a suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), na saída dos produtos que menciona, visando evitar a acumulação de créditos, o que implica atribuir melhores condições operacionais e de fluxo financeiro para as empresas nacionais, tornando-as mais competitivas, inclusive mediante redução de preços de seus produtos. Registre-se, por oportuno, que **essa suspensão é estendida às empresas preponderantemente exportadoras, nos termos e condições que serão estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, com vista a apoiar a atividade exportadora nacional.** (grifei)

Nesse sentido, merece reforma o entendimento fiscal no sentido de que o fato do estabelecimento não ser industrial para fins de apuração e recolhimento do IPI afastariam o benefício das aquisições com suspensão do IPI para pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Neste aspecto, importante ainda afastar o raciocínio delineado pela fiscalização no sentido de que “*os produtos vendidos pela VALE são minérios de ferro que são não-tributados (NT), e portanto, não alcançados pela incidência do IPI*” (e-fl. 74). No entendimento trazido na autuação, uma vez que o produto seria notado na TIPI como não tributado (NT), não há que se falar “*nem industrialização, nem produto industrializado, tampouco fato gerador na saída do minério de ferro*” (e-fl. 74). A fiscalização se respalda, ainda, na informação prestada pela própria empresa em sede de fiscalização, no sentido de que o estabelecimento sob ação fiscal “**não é um estabelecimento industrial ou equiparado, conforme legislação vigente, sendo assim fica desobrigada dos livros fiscais atinentes ao IPI.** Ressalta ainda, que o minério produto deste estabelecimento, é NT - “Não Tributado” (carta resposta 056/2017).” (e-fl. 184 - grifei)

Contudo, essa fundamentação igualmente não se mostra coerente.

Com efeito, o fato dos produtos comercializados pela pessoa jurídica serem notados na TIPI como não tributados (NT) não resulta necessariamente no fato da empresa não realizar atividade industrial. Pelo contrário, a atividade industrial existe, sendo que os produtos industrializados produzidos apenas estão afastados da incidência tributária do IPI pelo fato de estarem abrangidos pela imunidade em decorrência da imunidade prevista no art. 155, §3º, da Constituição Federal que expressa:

Art. 155 (...) § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, **nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (grifei)

De fato, as imunidades tributárias se referem às matérias indicadas no texto constitucional que não podem ser objeto de exigência tributária, não podendo, por conseguinte, compor o critério material da hipótese tributária. Os entes federados “*não têm competência para*

¹⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 489. Continua em suas lições nesta mesma referência: “*Do ponto de vista estritamente técnico, poder-se-iam encontrar boas fundamentações tanto para a tributação na origem como no destino. Entretanto, o fato de que larguíssima quantidade de países já vem adotando o critério do destino torna inviável outra escolha. Basta considerar que se o País adotasse o critério da origem, então seus produtos exportados seriam onerados duas vezes: na origem e no destino*” (grifei).

*editar leis que instituem tributos sobre os fatos, pessoas ou bens imunizados, subtraídos à tributação”.*¹¹

Nesse sentido, ainda que a atividade desempenhada pela pessoa jurídica seja industrial, os produtos por ela fabricados e comercializados escapam da competência tributária da União para serem tributados por meio do IPI, razão pela qual são notados como não tributados (NT) na TIPI. Ou seja, o fato dos bens industrializados e comercializados pela Recorrente estarem abrangidos pela imunidade (sendo, portanto, não tributados), não significa que a pessoa jurídica não realiza atividade de industrialização.

Por essa mesma razão que o estabelecimento Recorrente não está obrigado a manter livros fiscais atinentes ao IPI. Isso porque, por não produzir bens tributados pelo IPI, ele não pode ser considerado pela legislação deste imposto como um estabelecimento industrial ou equiparado.

Para fins da legislação do IPI, como indicado no art. 8º do RIPI/2010, considera-se estabelecimento industrial aquele **“que executa qualquer das operações referidas no art. 4º de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.”** Assim, os estabelecimentos industriais que produzem bens não tributados em razão da imunidade constitucional não são considerados estabelecimentos industriais para fins de apuração e recolhimento do IPI. **Isso não afasta, contudo, o fato da pessoa jurídica e do estabelecimento realizarem atividade industrial, utilizando-se de insumos para a sua produção.**

E foi nesse sentido que a pessoa jurídica respondeu no curso da ação fiscal na e-fl. 184, não tendo afirmado que não realizaria atividade industrial. Com efeito, no Termo de Intimação Fiscal respondido na ação fiscal, a fiscalização questionou especificamente se o estabelecimento filial sob fiscalização estaria cumprindo a obrigação acessória de preencher os livros fiscais do IPI, não se tratando de um questionamento referente à própria atividade desempenhada pela pessoa jurídica. Como se depreende do Termo de Intimação Fiscal da e-fl. 181, solicitou a fiscalização ***“esclarecer se esta filial possui controle, por meio de livros fiscais atinentes ao IPI, das atividades tidas pela Vale S.A. como industriais exercidas pela unidade. Apresentar esta escrituração.”*** (grifei)

Com isso, ao responder na ação fiscal que a o estabelecimento Recorrente ***“não é um estabelecimento industrial ou equiparado, conforme legislação vigente”***, a informação prestada foi no sentido de que esta filial não é um estabelecimento industrial ou equiparado para fins da legislação do IPI, razão pela qual está ***“desobrigada dos livros fiscais atinentes ao IPI”*** (e-fl. 184) Não se trata de uma afirmação pertinente à atividade industrial desempenhada pela pessoa jurídica.

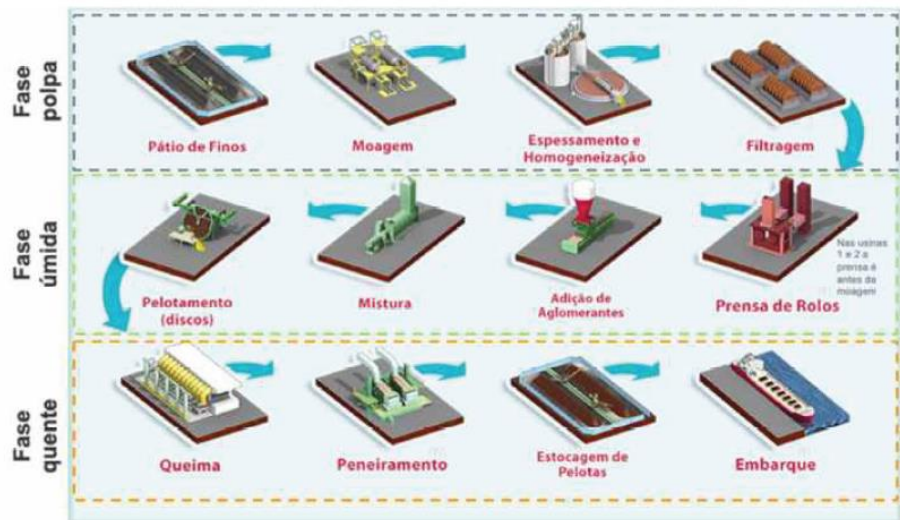
E na diligência solicitada por este Colegiado foi possível vislumbrar o tamanho e as diferentes operações de industrialização realizada pela pessoa jurídica, com atuação espalhada no Brasil. O longo laudo técnico da engenharia apresentado mostra a integração entre os diferentes estabelecimentos da pessoa jurídica, com o detalhamento das diferentes fases de produção do minério de ferro beneficiado e das pelotas (e-fls. 823/917). Como indicado de forma sintética na conclusão do laudo, a pessoa jurídica:

¹¹ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. Imunidades constitucionais: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 12

"desenvolve o seu modelo de negócio na produção de pelotas, derivado de minério de ferro, em um modelo estratégico de integração vertical e integrado a Vale S/A, controlando a infraestrutura e recursos produtivos da extração do minério bruto a expedição do minério de ferro beneficiado e pelotas." (e-fl. 910)

Especificamente no estabelecimento filial autuado, observa-se que além da atividade de comercialização por meio da exportação, é igualmente realizada a etapa da atividade industrial da pessoa jurídica denominada de pelotização¹², conforme fluxograma simplificado trazido no laudo técnico (e-fl. 881):

Figura 29a: Fluxograma simplificado da Pelotização.



Fonte: Empresa objeto de estudo

O fluxo do processo de fabricação das pelotas segue uma sequência de etapas:

Etapas 1 (Fase polpa) - Preparação da matéria prima;

Etapas 2 (Fase úmida) - Formação das pelotas cruas ou pelotamento;

Etapas 3 (Fase quente) - Processamento térmico ou queima.

De fato, o próprio comprovante de inscrição e situação cadastral do CNPJ deste estabelecimento filial evidencia que sua atividade principal é a pelotização e outros beneficiamentos do minério de ferro, evidenciando que esse estabelecimento realiza atividade de industrialização:

¹² Inclusive na legislação especializada, como a referente à Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais, a pelotização é tratado como um processo de beneficiamento do minério. Como se depreende do art. 3º, §4º, II da Lei n.º 7.990/1989 que instituiu a CFEM:

Art. 3º § 4º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:

II - **beneficiamento - as operações que objetivem o tratamento do minério**, tais como processos realizados por fragmentação, pulverização, classificação, concentração, separação magnética, flotação, homogeneização, aglomeração, aglutinação, briquetagem, nodulação, **pelotização**, ativação e desaguamento, além de secagem, desidratação, filtragem e levigação, **ainda que exijam adição ou retirada de outras substâncias**; (Incluído pela Lei n.º 13.540, de 2017) (grifei)

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL			
CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA			
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 33.592.510/0220-42 FILIAL	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 27/10/1971	
NOME EMPRESARIAL VALE S.A.			
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) CVRD AREA OPERACIONAL DA PELOTIZACAO			PORTE DEMAIS
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 07.10-0-02 - Pelotização, sinterização e outros beneficiamentos de minério de ferro			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 33.14-7-15 - Manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para uso na extração mineral, exceto na extração de petróleo 33.21-0-00 - Instalação de máquinas e equipamentos industriais 46.85-1-00 - Comércio atacadista de produtos siderúrgicos e metalúrgicos, exceto para construção 71.12-0-00 - Serviços de engenharia			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 204-6 - Sociedade Anônima Aberta			
LOGRADOURO AV DANTE MICHELINI 5500		NÚMERO 5500	COMPLEMENTO : PONTA DE TUBARAO;
CEP 29.090-900	BAIRRO/DISTRITO PARQUE INDUSTRIAL	MUNICÍPIO VITORIA	UF ES

Ante o exposto, cabe ser dado provimento ao Recurso Voluntário neste ponto para reconhecer a validade da aplicação da suspensão do art. 29 da Lei n.º 10.865/2002 nas aquisições objeto da autuação, realizadas na condição de pessoa jurídica preponderantemente exportadora, para o qual independente o fato do estabelecimento não ser industrial para fins de apuração e recolhimento do IPI.

III – DA NATUREZA DOS PRODUTOS ADQUIRIDOS PELA PESSOA JURÍDICA COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

Reconhecido o cabimento da tomada de crédito pela pessoa jurídica como preponderantemente exportadora, cabe agora analisar o 2º raciocínio delineado pela fiscalização no sentido de que os insumos adquiridos pela Recorrente (bolas de moinho, pneus fora de estrada, manta de correia transportadora) não se enquadrariam como produtos intermediários. Neste ponto, a diligência foi essencial para evidenciar como esses itens são utilizados no estabelecimento da pessoa jurídica.

Antes de adentrar no resultado da diligência, insta identificar a premissa jurídica da qual se parte neste voto para a análise dos itens adquiridos como produtos intermediários.

Para ser admitido como produto intermediário, é necessária a **ação direta sobre o produto, devendo sofrer desgaste direto na industrialização, perder suas propriedades físicas e químicas, e não serem parte do ativo imobilizado.** É o entendimento reiterado deste Conselho em especial após o Recurso Especial n.º 1.075.508 proferido em sede de recursos repetitivos. É o que se depreende a título exemplificativo das manifestações abaixo colacionadas, inclusive desta turma julgadora:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 (...) IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. FERRAMENTAS. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS. REFRATÁRIOS. DESGASTE DIRETO NO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.

O artigo 82 do RIPI/82 (reproduzido nos regulamentos subsequentes) confere direito ao crédito de IPI pela aquisição de produtos intermediários, entendidos como "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização." **A interpretação da norma historicamente dada e acolhida nos termos do Parecer Normativo CST n. 69/79 é que não é possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários que só indiretamente façam parte da**

industrialização, porém dão direito ao crédito de IPI as aquisições de produtos intermediários que diretamente exerçam ação sobre o produto industrializado, desgastando-se ou consumindo-se por ação direta sobre o produto. Soma-se a isso o entendimento exarado pelo STJ no REsp 1.075.508 (repetitivo), no sentido de que mesmo em se tratando de maquinário, deve-se avaliar o direito ao crédito de IPI com base na aferição do desgaste direto ou indireto sobre o produto em fabricação. Assim, a aquisição de ferramentas, refratários, partes e peças de máquinas conferem direito ao crédito de IPI, desde que sofram desgaste direto na industrialização, perdendo suas propriedade físicas e químicas, e não sejam parte do ativo imobilizado. (Número do Processo 11080.732116/2013-16. Data da Sessão 28/04/2021 Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz N.º Acórdão 3402-008.325 - grifei)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.075.598/SC. SÚMULA CARF N.º. 19. As matérias-primas e produtos intermediários somente geram créditos de IPI se integrarem o produto fabricado ou se forem consumidos no processo de industrialização. **O conceito de insumos, no contexto do IPI, pressupõe que os bens nele subsumidos sejam consumidos - e aqui consumo assume um sentido amplo de desgaste, desbaste, perda de propriedades, etc. - em contato direto com o produto em fabricação, e desde que não integrem o ativo permanente. Nessa linha, não se afiguram como matéria-prima ou produto intermediário, para fins de creditamento do IPI, os bens que forem utilizados apenas indiretamente na produção ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação. Trata-se do conceito de insumos encapsulado pelo REsp 1.075.508/SC, submetido ao rito previsto no art. 543-C do antigo CPC, e consubstanciado na ratio decidendi da Súmula CARF n.º. 19. A conceituação de insumos vazada nessas decisões é de aplicação obrigatória pelos Conselheiros do CARF, por força do que dispõem o art. 62, §2º, e 72 do ANEXO II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015. (Súmula CARF n.º 19; Parecer Normativo CST n.º 65/1979; REsp 1.075.508/SC).** (...) (Número do processo: 13876.000530/2006-02. Data da sessão 17/04/2019 Relator Vinícius Guimarães Acórdão 3003-000.244 – grifei)

Em conformidade com o art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/99, adoto aqui as razões de decidir bem delineadas pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz na relatoria do Acórdão 3402-008.325 acima ementado:

Lembremos a legislação a respeito do assunto.

O artigo 82, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 87.981, de 1982 (RIPI/82), cuja redação foi repetida nos regulamentos subsequentes, determinava que:

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25);

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, 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.

Diante de muitas dúvidas e disputas, o alcance da expressão "consumidos no processo de industrialização", ela foi fixada no Parecer Normativo CST n.º 65/79, nos seguintes termos:

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos 'que embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.' (...)

10.2 - A expressão 'consumidos...' há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde de 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", e material de embalagem), 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 produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente

Alcançando mais especificamente o ponto das ferramentas, partes e peças de máquinas, é amplamente conhecido o conteúdo do Parecer Normativo CST n.º 181, de 1974, publicado no DOU de 23.10.74, quando dispõe que "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."

Ocorre que em 23 de setembro de 2009, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou o REsp 1.075.508 na sistemática dos recursos repetitivos, cuja controvérsia era justamente a ora sob análise: a empresa buscou a tutela do Poder Judiciário para tomar crédito de componentes do maquinário que sofrem o desgaste no processo produtivo, porém, naquele caso, sem contato físico direto com o produto em fabricação. **Nesta oportunidade, o relator do caso, Ministro Luis Fux, destacou que a legislação do IPI afastou o rigor da regra do crédito físico, concluindo que "o aproveitamento do crédito de 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."**

Portanto, no caso julgado pelo STJ, foi negado provimento ao recurso especial do Contribuinte, pois aqueles itens de maquinário em julgamento só sofriam desgaste indireto no processo industrial. Ou seja, não foi pelo fato de se tratar de item de maquinário que o crédito foi entendido como indevido, mas sim pelo fato de seu desgaste não decorrer de contato físico direto com a produção. Vale dizer, foi afastada a interpretação constante nos atos interpretativos da Receita Federal no sentido de que nunca componentes do maquinários poderiam gerar direito ao crédito.

Foi trazida, assim, a seguinte interpretação vinculante ao CARF (cf. artigo 62, §2º do seu Regimento Interno) para fins de crédito do IPI: **não é possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários (dentre eles, possivelmente, componentes de maquinário) que só indiretamente façam parte da industrialização (e.g. lubrificantes para máquinas, no contexto da indústria de metais). De outro lado, darão direito ao crédito as aquisições de produtos intermediários que diretamente exerçam ação sobre o produto industrializado, desgastando-se ou consumindo-se. Lembrando sempre que em qualquer situação o item somente será passível de creditamento se não fizer parte do ativo imobilizado da empresa.**

Usando como base tal dicotomia - embora não seja possível ainda falar em uma jurisprudência uníssona -, passaram a ser julgados muitos casos por este Conselho (e.g.

Acórdão 3402-004.295, de 24/07/2020; Acórdão 3402-002.831, de 25/01/2016; Acórdão 3302-005.316, de 21/03/2018; Acórdão 3401-005.702, de 29/01/2019; Acórdão 3302-007.478, de 20/08/2019; Acórdão 3301-004.064, de 27/10/2017), seja para conceder ou para negar o crédito de IPI, fazendo normalmente expressa menção ao citado julgamento do STJ. **Inclusive a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu decisão adotando a diferenciação entre consumo direto e consumo indireto do produto intermediário no Acórdão 9303006.958, em sessão de 13/06/2018, com a seguinte conclusão: “as partes ou peças de reposição de máquinas e equipamentos que não se desgastam imediata e integralmente durante o processo produtivo não geram direito a creditamento.”** (grifei)

De pronto, confirma-se que a empresa anexou aos autos na diligência laudo contábil que confirma que os bens não fazem parte do ativo imobilizado da empresa. Nos termos daquele laudo (e-fl. 924):

CONCLUSÃO

Baseado no que foi analisado, ficou evidenciado que os registros contábeis estão em consonância com a Lei 6.404/1976 e alterações, e ao Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 16 – Estoques e que não houve entrada das mercadorias no grupo de Ativo Permanente (imobilizado).

Dada diligência realizada, conclui-se que não houve equívoco no tratamento contábil nos registros dos itens discutidos. Ainda, a Companhia se coloca à disposição para esclarecimentos adicionais, se necessários, caso existam controvérsias a serem dirimidas no processo em tela.

Cabe, portanto, avaliar se as bolas de moinho, pneus fora de estrada e manta de correia transportadora diretamente exercem ação sobre o produto industrializado, desgastando-se ou consumindo-se como produtos intermediários.

Neste aspecto, o laudo da engenharia anexado na diligência (e-fl. 913) buscou evidenciar o desgaste dos itens no processo produtivo:

Pode-se confirmar o mapeamento dos processos produtivos da empresa objeto de estudo para responder as solicitações do CARF relativo ao PTA 11065.722813/2017-72, com as seguintes afirmações:

- a1) O processo produtivo identifica a relação das bolas de moinho como componente integrante da industrialização das pelotas, onde praticamente atua como insumo ao produto final, enquanto as correias transportadoras e os pneus são componentes de equipamentos que estão diretamente relacionados a integração do fluxo produtivo e sua ausência efetivamente provoca ruptura na continuidade do processo produtivo.
- a2) As bolas de moinho, correias transportadoras e pneus podem ser considerados como insumos dentro da classificação deliberada pelo PN CST 65/79, porque eles são consumidos (bolas de moinho), desgastados e alterados em sua conformidade de aplicação (correias transportadoras e pneus), em função do contato direto com o minério de ferro e os insumos aplicados na industrialização das pelotas. O pneu se classifica por estar diretamente associado as características de trabalho dos veículos automotivos que estão montados, como, os caminhões e as pás carregadeiras.
- a3) Os desgastes e danos das propriedades físicas e químicas se confirmam também em cada um dos itens, por diferentes formas, mas, com resultados obtidos pelo uso no processo industrial sob contato direto a industrialização das pelotas. As bolas de moinho são incorporadas ao produto final na etapa de moagem, as correias transportadoras são usadas na conexão entre as operações do processo produtivo, sofrendo contato direto com o minério de ferro, pelotas cruas e queimadas, enquanto os pneus sofrem desgaste pelo uso no transporte para abastecimento dos silos de fundentes e insumos, com contato direto com esses componentes da estrutura do produto final acabado.

Em sua manifestação da diligência, a empresa anexou laudo complementar detalhando a forma do desgaste dos itens adquiridos. Após repetir as considerações acima do laudo original, o laudo complementar assim desenvolve (e-fls. 959/960):

Sobre o desgaste dos insumos classificados pelo PN CST 65/79, devem ser consideradas diferentes variáveis de influência sobre a degradação das bolas de moinho, correias transportadoras e pneus de pás carregadeiras e caminhões, que participam da industrialização no Complexo de Tubarão, em Vitória, ES. Essas variáveis são identificadas em função do tipo de industrialização, perfil da matéria-prima, onde destacam-se a degradação e a integração das bolas de moinho, correias dos transportadoras e pneus de veículos automotivos dentro do processo produtivo.

As bolas de moinho normalmente são adquiridas em grande quantidade para uso contínuo e diário na moagem dos finos de minérios, com desgaste para cada ciclo diário de moagem realizado.

Essas bolas de moinho são corpos moedores desgastados no interior de um moinho por duas teorias. Na primeira delas, a teoria de Davis, o desgaste dos corpos moedores é atribuído principalmente ao impacto e, portanto, à energia cinética da carga que é função de sua massa ou volume; na outra teoria, a de Prentice, a abrasão é considerada o fator determinante, sendo esta proporcional à superfície da carga, uma vez que somente a mesma está exposta à abrasão. Analisando apenas essas duas teorias, a distribuição da carga deveria exibir características definidas com uma distribuição hiperbólica para a teoria volumétrica e com o mesmo número de bolas em cada intervalo de tamanho para quando a superfície é o fator determinante. Em casos reais existe sempre uma combinação das duas teorias, sendo que, de um modo geral, pode ser atribuído ao mecanismo abrasivo cerca de 75% do desgaste, embora as condições operacionais possam mudar substancialmente esse valor. (RODRIGUES, 2015)

Apesar da contribuição significativa do componente abrasivo do desgaste, deve-se considerar também que toda polpa mineral possui íons em solução, que podem adicionar um componente de desgaste corrosivo, tendo ação sinérgica com o desgaste abrasivo (ROVERI e CHAVES, 2011).

Assim, tem-se os seguintes desgastes de corpos moedores no interior de um moinho: desgaste por abrasão, desgaste por impacto e desgaste por corrosão, em contato direto com o minério de ferro em processo de industrialização para transformação em pelotas.

As correias dos transportadores são inspecionadas diariamente e trocadas mediante manutenção preventiva para evitar ruptura e paralização repentina do fluxo contínuo de movimentação e abastecimento de insumos, finos de minérios e pelotas cruas em todo o processo.

Pelas características dos materiais, partes das correias sofrem diversos tipos de danos: impacto, material preso, extremidades desalinhadas pelo peso do minério, deslaminacao ou separação entre carcaça e cobertura, desgaste na própria cobertura superior em função da abrasão com o minério de ferro, incluindo rasgos, sulcos e rachaduras e também falhas nas emendas provocando novos riscos de ruptura, porque as correias são trocadas por partes entre os equipamentos que realizam as conexões.

Nesse mesmo ambiente de trabalho, os pneus automotivos sofrem desgastes nas movimentações das pás carregadeiras e caminhões, participante diretos do processo produtivo, na responsabilidade de abastecerem os insumos utilizados na industrialização das pelotas.

Analisando alguns dos relatórios de movimentação de entrada e saída de insumos da empresa objeto de estudo, pode-se confirmar as constatações acima, relativos ao desgaste desses insumos com os giros médio de movimentação para consumo nos diferentes pontos da industrialização de pelotas, com transferência de produtos entre armazéns intermediários dentro desse intervalo de tempo. em aproximadamente: entre dois a seis meses para bolas de moinho, entre três a oito meses para as correias transportadoras, para as diferentes etapas do processo produtivo e, entre três a dez meses para pneus de veículos automotivos,

Pode-se assim, confirmar a existência da relação das atividades de transporte, ou outras equivalentes, ao escoamento da produção com a atividade econômica desenvolvida pela empresa objeto de estudo e o quanto esse escoamento está diretamente integrado as outras atividades do processo produtivo.

Quanto às bolas de moinho, não há dúvida pela documentação anexada pela empresa que eles se desgastam diretamente em contato com o minério no interior do moinho para a transformação nas pelotas. Como visto acima no laudo, **“as bolas de moinho tem uso contínuo e diário na moagem dos fios de minérios, com desgaste para cada ciclo diário de moagem”** (e-fl. 959) Esse desgaste direto com o produto em fabricação é ainda mais evidente pelo seguinte trecho do laudo anexado na diligência (e-fls. 885/886):

Na moagem de minérios há a mistura de fundentes, como o Antracito, junto com as bolas de moinho que auxiliam cada operação realizada. Há diferentes silos que alimentam o processo contínuo da produção de pelotas. Esses silos também são alimentados regularmente por veículos automotivos, que combinam pás carregadeiras para alimentação dos chutes de carvão, caminhões com carroceria reforçada para transporte da Bentonita e também de caminhões basculantes para transporte das bolas de moinho. O uso de veículos automotivos é parte do processo produtivo porque os fornecedores das bolas de moinhos e outros insumos descarregam o material fornecido em local próprio, denominado Pátio de Insumo e posteriormente são encaminhados diretamente da linha de produção. Esse processo se faz necessário para assegurar segurança interna do trabalho e regularidade de fluxo, uma vez que os operadores desses veículos estão qualificados para esses procedimentos operacionais. Em função das características operacionais dos insumos e arranjo físico das usinas do Complexo de Tubarão, a ausência desses veículos provoca ruptura no processo produtivo. Os componentes desses veículos, como pneus e outros acessórios sofrem desgaste pela exposição contínua às intempéries físicas do processo produtivo. A figura 29d ilustra como são recebidos os insumos fundentes e as bolas de moinho, em *bags* de pelo elevado para movimentação sem equipamento próprio.

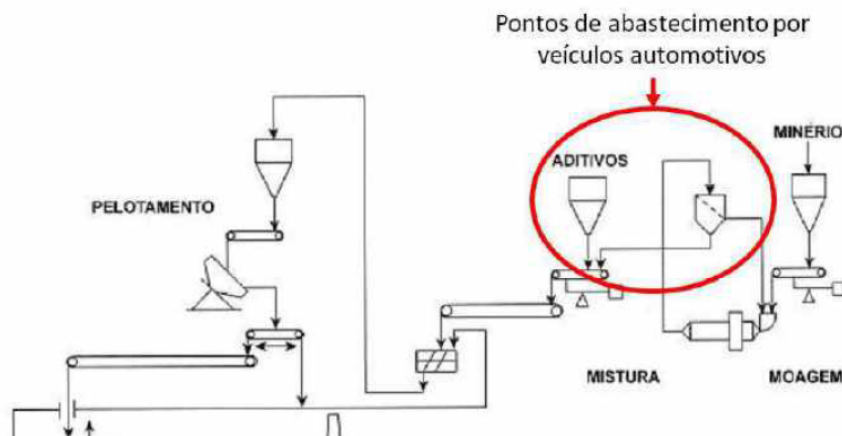
Figura 29d: Exemplo de recebimento de insumos e bolas de moinho



Fonte: empresa objeto de estudo

O consumo causado pelo desgaste das bolas do moinho é elevado, uma vez que a hematita (Fe_2O_3) é um óxido duro. A moagem reduz a granulometria de abaixo de 100 malhas (“mesh” em inglês) para abaixo de 325 malhas, que corresponde a cerca de 90 % do material moído. Todo o processo de moagem é realizado em circuito fechado, de modo que o material mais grosseiro retorna e os finos são espessados. As características técnicas das bolas de moinho contribuem para a formação da polpa das pelotas cruas. As bolas do moinho, durante o processo de moagem de minério de ferro e carvão, são submetidas a uma sinergia de dano por desgaste abrasivo, impacto repetitivo e corrosão. Como resultado, formam-se partículas de óxidos, notadamente de ferro e cromo, além de micropartículas de ferro fundido alto cromo, as quais são completamente incorporadas na massa de pelotas final. A figura 29e idêntica os silos de alimentação do processo contínuo abastecido por veículos automotivos.

Figura 29e Silos de abastecimento por veículos automotivos



Fonte: Adaptado de Negris (2018)

Confirma-se pelo laudo técnico que a manta da correia transportadora igualmente sofre desgaste pelo contato direto com o minério. Como indicado no laudo acima transcrito, esse bem sofre “desgaste na própria cobertura superior em função da abrasão com o minério de ferro, incluindo rasgos, sulcos e rachaduras e também falhas nas emendas provocando novos

riscos de ruptura, porque as correias são trocadas por partes entre os equipamentos que realizam as conexões” (e-fl. 960 - grifei)

Contudo, não obstante sejam relevantes para o processo de produção, os pneus fora de estrada não se enquadram no conceito de produto intermediário suscetível ao creditamento, por sofrerem o desgaste de forma indireta (como partes de reposição de máquinas e equipamentos), não se desgastando de forma imediata e integralmente no processo produtivo, de forma direta com o produto em fabricação. Os pneus se desgastam em contato com o solo para o transporte dos minérios. Sem contato direto, portanto, com o produto em fabricação.

Ainda que esse entendimento possa efetivamente implicar em um efeito cumulativo dentro do IPI, trata-se de entendimento firmado por este Conselho com fulcro em recurso repetitivo do STJ, do qual não se cabe afastar nesta seara administrativa.

Diante dessas considerações, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a cobrança quanto às aquisições de bolas de moinho e da manta da correia transportadora, por se enquadrarem perfeitamente na previsão do art. 29, da Lei n.º 10.637/2002 para as aquisições com suspensão, mantendo a autuação quanto aos pneus.

III - CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a validade da aplicação da suspensão do art. 29 da Lei n.º 10.837/2002 nas aquisições objeto da autuação, realizadas na condição de pessoa jurídica preponderantemente exportadora e cancelar a exigência fiscal quanto às aquisições de bolas de moinho e da manta da correia transportadora.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne