



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.722813/2017-72
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-015.409 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de junho de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VALE S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS PARA FINS DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.

Para fins da legislação do IPI, produtos intermediários são os bens utilizados diretamente na produção do produto final, integrando-o diretamente ou consumidos no processo produtivo em contado direto com o que está sendo fabricado. Neste conceito não subsomem-se as peças de máquinas como as mantas das esteiras transportadoras e os pneus fora de estrada utilizados em caminhões e máquinas que, embora sofram desgaste com a matéria prima de mineradora, a rocha, não são produtos, mas sim peças de máquinas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial em face do Acórdão nº 3402-009.785, de 14 de dezembro de 2021, que deu provimento parcial 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.

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.º 10.637/2002. 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 propriedades 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

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, onde suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente à possibilidade de creditamento de IPI calculado sobre os custos com mantas de correia transportadora. Os acórdãos indicados como paradigma foram: **3302-007.760 e 9303-009.690**.

O recurso especial foi admitido, nos termos do despacho de admissibilidade.

O Sujeito Passivo apresentou suas contrarrazões.

O processo foi sorteado a este relator nos termos regimentais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, a matéria foi prequestionada e a divergência se fez presente.

Saliente-se que o Sujeito Passivo, em contrarrazões, apresentou óbice ao conhecimento do recurso especial em face de eventual pretensão de a Fazenda Pública buscar rediscutir questões probatórias.

Em outras palavras, a Fazenda Nacional pretende que esta c. CSRF conclua que as mantas de correias transportadoras não se enquadram como produtos intermediários, mas sim como bens integrantes do ativo imobilizado, ao contrário do que se concluiu no acórdão recorrido, após pormenorizada análise fática do caso, inclusive após estudo, baseado em laudos periciais, a respeito do emprego desse bem específico na atividade da Recorrida.

É dizer, a pretensão veiculada no recurso especial ora contrarrazoado depende de que esta c. CSRF desconsidere os laudos técnicos analisados no acórdão recorrido, que atestam, após análise específica da atividade desempenhada pela Recorrida, que esses bens se classificam como produtos intermediários.

Tal pretensão, contudo, demandaria o revolvimento da matéria fática circunscrita aos presentes autos, o que não é passível de realização no âmbito do recurso especial administrativo.

Discordo do Sujeito Passivo. Não me parece que o recurso especial da Fazenda Nacional pretenda rediscutir questões probatórias.

Basta uma leitura superficial no recurso especial ora em análise, que se verifica como objeto o correto enquadramento da manta da correia transportadora. Se ela se enquadra como produto intermediário ou como peças de máquinas.

Na espécie, o acórdão recorrido, proferido pela Segunda Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção do CARE, entendeu que a manta da correia transportadora poderia ser caracterizada como material intermediário para fins de creditamento do IPI.

Ocorre que, em sentido oposto ao acórdão proferido nestes autos, em **processo envolvendo o mesmo contribuinte e a mesma peça de máquina**, decidiu a **Segunda**

Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção do CARF, por meio do acórdão n. **3302-007.760 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**, posteriormente integrado pelo acórdão n. **3302-012.773 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**, aqui indicado como primeiro paradigma.

Com efeito, a aludida Turma firmou entendimento no sentido de que *“para fins da legislação do IPI, produtos intermediários são os bens utilizados diretamente na produção do produto final, integrando-o diretamente ou consumidos no processo produtivo em contado direto com o que está sendo fabricado. Neste conceito não subsomem-se as peças de máquinas como as mantas das esteiras transportadoras e os pneus fora de estrada utilizados em caminhões e máquinas que, embora sofram desgaste com a matéria prima de mineradora, a rocha, não são produtos, mas sim peças de máquinas.”*

Sabemos que o recurso de divergência se destina à uniformização de dissídios jurisprudenciais, uniformizando a jurisprudência do CARF e proporcionando segurança jurídica aos administrados.

Nos termos do art. 67, *caput*, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, este instrumento é cabível contra decisão que interpretar norma tributária diferentemente do entendimento adotado por outra turma ou Câmara do Conselho de Contribuintes ou do CARF ou pela CSRF, o que só se configura quanto à subsunção de fatos semelhantes à mesma norma.

O dissídio jurisprudencial revela-se no conteúdo material, ou seja, ele só se configura quando estão em confronto decisões que tratam de situações fáticas semelhantes exarados à luz do mesmo arcabouço jurídico. Em outras palavras, o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses análogas na configuração dos fatos que embasam a questão jurídica.

Exatamente o que ocorreu no caso em análise. Enquanto o acórdão recorrido enquadrava a manta da correia transportadora como produto intermediário, possibilitando crédito básico do IPI. Os paradigmas entenderam que o mesmo produto, na mesma linha de produção, não poderia ser enquadrado como produto intermediário e sim como peças de equipamentos.

Sendo assim, não merece prosperar as alegações do Sujeito Passivo em sede de contrarrazões.

Neste norte, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

Mérito

A lide posta nos autos se restringe à análise do enquadramento da “manta da correia transportadora” como produto intermediário para produção de cimento, sendo gerador de crédito do IPI.

Essa matéria foi enfrentada com maestria pelo Acórdão nº 3302-012.773, de 16 de dezembro de 2021. Por entender que a decisão proferida naquela decisão seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, *in verbis*:

Todavia, para o deslinde da questão existe a necessidade de analisar se as correias transportadoras, pneus e explosivos podem ser considerados produtos intermediários na produção do minério de ferro pela Recorrente. Assim versou a decisão proferida pela DRJ.

De tudo que consta do processo, é evidente que os referidos insumos se desgastam pela utilização no processo produtivo. E não se discute sua essencialidade.

Entretanto, todos os citados insumos são utilizados apenas indiretamente, constituindo-se em peças ou componentes de máquinas que agem sobre o minério. Falta-lhes aquela característica de atuação direta sobre o produto.

E para a verificação desse fato não é necessária perquirição adicional. Fica, portanto, indeferida a solicitação de perícia, nos termos do art. 18 do Decreto 70.235, de 1972.

Nesse ponto, cabe mencionar desvio interpretativo adotado pela autoridade fiscal. Considerou que o conceito de MP, PI e ME, para efeito do regime suspensivo, seria distinto daquele utilizado no Regulamento do IPI, para efeito de reconhecer o direito ao crédito do imposto. Em rigor, o conceito de MP, PI e ME é um só, para ambos os casos.

Entretanto, a conclusão da autoridade fiscal foi exata, como se vê no item 4.7 do Relatório Fiscal:

4.7 - Conclusão do tópico

Mediante o exposto, elencam-se, resumidamente, as razões para a cobrança do imposto indevidamente suspenso, pelos seguintes motivos: (a) não há processo de industrialização. A Vale S.A não é contribuinte do imposto nas transações catalogadas nesta ação fiscal.

Ainda que cogitada a existência desta: (b) são gastos gerais de fabricação, tendo de ser incluídos no custo final da produção (c) a intimada é a consumidora final, sendo a contribuinte de fato das mercadorias (d) estas não podem ser rotuladas como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na acepção permitida pela legislação.

Assim, resta claro que a aquisição dos referidos insumos não garantiria a possibilidade de fruição de crédito de IPI pelo adquirente (caso se revestisse da condição de estabelecimento industrial ou equiparado).

Neste momento é importante salientar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais possui entendimento, repercutido nesta Turma, no sentido de que os produtos intermediários não podem confundir-se com peças de máquinas e produtos incorporados às instalações industriais, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/10/2009 a 30/09/2013 DIREITO AO CRÉDITO. MATERIAIS REFRAATÓRIOS. INEXISTÊNCIA. Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofrem desgaste no processo industrial, o que não abrange os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, ainda que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, a exemplo dos materiais refratários utilizados em siderúrgicas.

PARTES OU PEÇAS DE MÁQUINAS, AINDA QUE SE DESGASTEM NO PROCESSO PRODUTIVO E TENHAM VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O conceito de insumo da legislação do IPI está detalhadamente consignado no Parecer Normativo CST nº 65/79, que interpreta que 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, não sendo partes nem peças de máquinas (exceção ainda explicitada nos Pareceres Normativos CST nº 181/74 e Cosit/RFB nº 3/2018), sofrem 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 de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente..

INCLUSÃO DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO DO IPI POR LEI ORDINÁRIA. IMPOSSIBILIDADE, CONFORME JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STF. É firme a jurisprudência do STF (aplicando o mesmo entendimento do RE nº 567.935/SC, julgado com repercussão geral, para os descontos incondicionais) no

sentido de que o frete não poderia compor a base de cálculo do IPI, o que levou inclusive à edição da Nota PGFN/CRJ/Nº 623/2017, propondo a dispensa de recorrer também no caso das contestações quanto à inclusão desta parcela pela mesma Lei nº 7.798/89, por ser matéria reservada à lei complementar, conforme art. 146, III, “a, da Constituição Federal, estabelecendo o CTN, em seu art. 47, II, “a”, que a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria. (Acórdão 9303-009.690 de 16 de outubro de 2019).

Passa-se então à análise dos bens individualmente:

MANTAS DAS CORREIAS TRANSPORTADORAS Por estes já afirmados motivos entendo que as mantas das correias transportadoras apesar de serem essenciais para transportar as rochas entre as máquinas e desgastarem-se pelo contato com ela, trata-se da peça de uma máquina que leva o minério e/ou a rocha entre uma máquina e outra, como explicitado pela Recorrente. Sendo uma peça de máquina voto no sentido de negar provimento à pretensão de que seja adquirida com suspensão de IPI.

Como forma de confirmar meu entendimento sobre o tema, reproduzo trecho do voto condutor do acórdão nº 9303-009690, de 19 de outubro de 2019.

- Correia Transportadora – Alto Forno (fls. 1.115): “Transporta a carga metálica ... e despeja no alto forno. Feita de borracha ... Dura três anos, em média.

Como já dito, o conceito de insumos da legislação do IPI está detalhadamente consignado no Parecer Normativo CST nº 65/79, do qual transcrevo os trechos de interesse:

10.3 - Passam, portanto, a fazer jus ao crédito ... as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, **não sendo partes nem peças de máquinas**, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadram no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

(...)

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.

Nesta norma já se vê que não dão direito a crédito bens que são partes e peças de máquinas, ainda que não estejam no ativo permanente e se desgastem no processo produtivo.

E isto ainda está explicitado no Parecer Normativo CST nº 181/74, e ratificado pelo mais que recente Parecer Normativo Cosit/RFB nº 3/2018:

Parecer Normativo CST nº 181/74:

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, lâminas de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 3/2018:

AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS. CRÉDITO DE IPI.
IMPOSSIBILIDADE.

Não há direito a crédito de IPI relativo à aquisição de máquinas e de suas partes e peças, ainda que se desgastem com o uso.

Pelas considerações postas, resta evidente para este relator, que as mantas das correias transportadoras são peças de máquinas e não produtos intermediários, inviabilizando a tomada de crédito do IPI com base em seus custos.

Forte nestes argumentos, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. No mérito, dou provimento ao recurso para manter as glosas referentes aos custos com mantas das correias transportadoras do cálculo do crédito do IPI.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho