



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.722961/2017-97
ACÓRDÃO	3401-013.311 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
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.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

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

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de perícia quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

SAÍDA COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO. ADQUIRENTE NÃO CONTRIBUINTE DO IPI. POSSIBILIDADE. Para fins de permitir a aquisição de produtos intermediários, matérias primas ou materiais de embalagem com a suspensão de IPI por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, a teor do que dispõe o inciso II do §1º do artigo 29 da Lei nº 10.637, de 2003, constitui hipótese autônoma do caput do mesmo artigo 29.

MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM. DIREITO À SUSPENSÃO DO ARTIGO 29 DA LEI Nº 10.637, 2002.

Somente dão direito a suspensão do IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que sejam diretamente consumidos na mercadoria industrializada.

PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONCEITO 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, imediata e integralmente, no processo produtivo em contato direto com o que está sendo fabricado. Neste conceito não se subsuem as peças de máquinas como as mantas das esteiras transportadoras, bolas de moinho, 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.

PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONCEITO 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, imediata e integralmente, no processo produtivo em contato direto com o que está sendo fabricado. Neste conceito não se subsuem os explosivos utilizados pelas mineradoras, que apesar de entrar em contato direto com a rocha e se consumirem com a detonação, não são “produtos intermediários”.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em indeferir o pedido de perícia, negar provimento às preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, a fim de reconhecer a aquisição de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens por pessoa jurídica preponderantemente exportadora, mantendo-se, entretanto, integralmente o crédito tributário. Vencido o Conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior que dava provimento parcial em maior extensão para abranger as bolas de moinho.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Pedrosa Giglio - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Celso José Ferreira de Oliveira - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Celso José Ferreira de Oliveira, Laércio Cruz Uliana Júnior, Leonardo Correia Lima de Macedo, George Silva Santos, Mateus Soares de Oliveira.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente impugnação e manteve o crédito tributário de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no Auto de Infração de fls. 28/39, totalizando o crédito tributário de R\$ 12.841.694,86 (inclusos juros e multas), em decorrência de descumprimento das condições da suspensão do art. 29 da Lei nº 10.637/2002 pelo recebedor do produto, relativo a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2015.

Por descrever de maneira minuciosa e fidedigna o que se contém até então nos autos deste processo, adoto o relatório da Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto e passo a sua transcrição:

Consoante a descrição dos fatos de fl. 29, o estabelecimento descumpriu as condições da suspensão do imposto (para empresa preponderantemente exportadora), por não ser estabelecimento industrial ou equiparado, além de os produtos recebidos com suspensão não se enquadarem como matéria-prima ou produto intermediário, de acordo com a legislação do tributo, responsabilizando-se, dessa forma, pelo pagamento do imposto deixado de ser destacado pelo remetente, conforme apontado no Relatório da Ação fiscal de fls. 02/27.

Assim, considerou a fiscalização indevida a suspensão do IPI incidente sobre referidas mercadorias e constituiu crédito tributário contra a Impugnante, na qualidade de responsável pelo imposto que deixou de ser recolhido pelo remetente/industrial.

Regularmente cientificada da autuação, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 126/173, instruída dos documentos de fls. 174/456, aduzindo em sua defesa as razões expostas resumidamente nos tópicos a seguir:

a) Dos requisitos previstos na Lei 10.637/2002 para aproveitamento da suspensão do IPI:

- O objetivo da lei é o de que pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras adquiram bens sem o ônus do imposto, diminuindo os custos e, consequentemente, o valor das mercadorias por elas exportadas.

A incidência do art. 29, §1º, II da Lei 10.637/2002 não demanda que o adquirente seja industrial fabricante ou que realize operações tributadas, como equivocadamente concluiu a fiscalização. Inclusive, a Instrução Normativa RFB nº 948/2009, que trata do benefício em apreço (§1º, II do art. 29 da Lei 10.637/2002), é clara em dizer que o remetente das matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem é estabelecimento industrial, mas que o adquirente deve ser, tão somente, pessoa jurídica preponderantemente exportadora, nos termos do que determina o art. 14 da IN.

- A exposição de motivos transcrita pela fiscalização não é da Lei, mas sim da Medida Provisória que a gerou. Logo, ela revela, no máximo, o entendimento do Poder Executivo, mas nunca do legislador.

- A intenção do executivo não é capaz de abolir a regulação que foi finalmente colocada no texto legal, e como visto o §1º, II, da Lei não exige que o adquirente seja industrial fabricante ou que realize operações tributadas.

- A exposição de motivos expressamente diz que a suspensão é “estendida às empresas preponderantemente exportadoras”. Se é uma extensão é porque a suspensão, que se aplica para evitar a acumulação de créditos junto a contribuintes industriais, também se aplica a empresas exportadoras, independentemente de terem direito de acumular crédito do imposto.

- Considerando que o fiscal não nega a qualidade de preponderantemente exportadora da Impugnante, fica clara a insubsistência do lançamento.

b) Do objetivo do benefício fiscal: competitividade da mercadoria brasileira exportadora:

- A extensão da suspensão tem por objetivo tornar a pessoa jurídica exportadora mais competitiva, possibilitando que ela exporte seus produtos sem que sofram o impacto do IPI incidente na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Assim, a empresa não precisa qualificar-se como industrial para fruição do benefício voltado à maior competitividade no cenário internacional. Dito isso, também é irrelevante o argumento de que o minério produzido e vendido pela Impugnante se sujeita ou não à tributação do IPI.

c) Da qualificação da atividade da impugnante como industrial:

- Ao contrário do que sustenta a fiscalização (fato de o minério produzido não ser sujeito à exigência do IPI desqualifica a Impugnante como estabelecimento industrial), a existência de imunidade do IPI confirma que estamos diante de produto industrializado. Não fosse assim, desnecessária seria a norma de imunidade, pois o imposto não incidiria por faltar elemento essencial do seu fato gerador, qual seja, a industrialização do produto.

- Também justifica-se constar na DIPJ e demais declarações da Impugnante a palavra “não” relacionada à apuração de informação de IPI no período. Afinal, se a

operação é imune por determinação constitucional, de fato não haverá apuração do imposto.

A partir disso, entender que se trata de elemento que comprova que o estabelecimento não é industrial é um longo – e equivocado – caminho da fiscalização.

- A Impugnante atendeu ao disposto no art. 1º do Ato Declaratório Executivo nº 57/2009 da SRRF da 7^a Região Fiscal, pois o beneficiamento, nos termos do art. 4º do RIPI, é a industrialização do minério tal como extraído da rocha para chegar em natureza física e química distintas, ideais para a sua utilização.

d) Da natureza dos bens adquiridos com suspensão do IPI. Produtos intermediários:

d.1) Nulidade do lançamento tributário:

- É evidente o desvio de finalidade do ato administrativo de lançamento tributário impugnado, o que se comprova pelo fato de que a fiscalização adotou uma “estratégia” para conseguir exigir créditos tributários da Impugnante, o que está longe do que é esperado de uma fiscalização, qual seja, a de adotar uma postura de aplicação da lei para constituir o crédito tributário. Em suma, constituir o crédito tributário não é adotar uma estratégia de defesa de cobrança do tributo, e usar dessa estratégia constituiu desvio de finalidade a macular o ato administrativo de lançamento tributário.

- A nulidade do lançamento também decorre do evidente erro do lançamento tributário para a motivação da constituição do crédito tributário no que se refere aos explosivos. O relatório fiscal não demonstra as razões pelas quais entendeu que os explosivos não são produtos intermediários a justificar a glosa do benefício fiscal aproveitado.

A Impugnante apenas percebeu que referido bem foi glosado por ter conferido as diversas planilhas juntadas ao processo administrativo, nas quais há indicação de mercadorias adquiridas com NCM 3602.00.00 e NCM 3603.00.00. A indicação do bem em planilha não afasta o dever de fundamentação completa e adequado do auto de infração, motivo de sua nulidade.

d.2) Do conceito de produtos intermediários:

- O entendimento da fiscalização contraria a definição de produtos intermediários, na legislação, doutrina e jurisprudência, pois a sua caracterização se dá a partir do seu *“consumo no processo de industrialização”*, ainda que sem contato físico ou incorporação no produto final, como entende a fiscalização.

- Conforme Ato Declaratório Interpretativo da RFB nº 12, de 17/10/2014, a suspensão do IPI se aplica independe de que as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem serem utilizados na elaboração dos produtos nele referidos, bastando que sejam utilizados no processo produtivo (tampouco industrial) do estabelecimento adquirente.

- Não há na lei qualquer determinação de que os materiais adquiridos com suspensão de IPI sejam diretamente consumidos na mercadoria industrializada, contrariando o conceito comum destes bens.

- Não se pode glosar o benefício fiscal aproveitado ao argumento de que os produtos intermediários por ela adquiridos deveriam possuir características que, na verdade, se referem ao conceito de matéria prima. Inclusive, em razão do critério da essencialidade, os bens objeto da autuação são produtos intermediários, bastando uma análise do processo produtivo da Impugnante.

d.3) Das bolas de moinho

- Os moinhos são essenciais à produção industrialização do minério.

Inclusive, o consumo de corpos moedores é um dos principais itens de custo no processamento de minérios, devido ao seu elevado desgaste.

- Pelo desgaste, pela essencialidade ao processo industrial, e pelo fato de que partículas das bolas de moinho delas se desprendem e agregam-se ao minério, não há dúvidas quanto à natureza de produto intermediário, mesmo pelas características impostas pela fiscalização no relatório do auto de infração.

d.4) Dos pneus fora de estrada - Os pneus são utilizados em caminhões, carregadeiras, retro escavadeiras, motoniveladoras, tratores de pneus e outros equipamentos sem os quais a atividade da Impugnante se tornaria inviável. Pelo contato direto com o minério, pelo seu consumo e pela essencialidade, é inegável a qualificação deles como produtos intermediários, do que decorre a legitimidade do benefício fiscal aproveitado pela Impugnante.

d.5) Da manta de correia transportadora - As transportadoras de correia têm por função levar o minério até o local onde será beneficiado, e posteriormente até o ponto de carregamento e embarque nos vagões ferroviários. A manta tem por objetivo evitar a contaminação do material transportado, o acúmulo de eletricidade estática, a propagação de eventuais chamas, bem como proteger a carcaça da correia contra intempéries, ataque de óleo e de produtos corrosivos.

- Mesmo que considerando o argumento restritivo da fiscalização, é inegável que o minério entra em contato com a manta da correia transportadora e a desgasta, classificando-a como produto intermediário.

d.6) Dos explosivos

- Os explosivos são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles não é possível sequer iniciar a primeira etapa da mineração: a obtenção do minério que, após beneficiamento, estará apto a ser utilizado e comercializado. Tampouco há dúvidas de que os explosivos se desgastam integral e imediatamente em contato com o minério.

e) Do Pedido de Perícia

- A caracterização de um produto como intermediário depende da verificação concreta de seu consumo no processo produtivo. Logo, é necessária a realização de perícia técnica de engenharia no estabelecimento industrial para comprovar sua natureza. A Impugnante, para tanto, apresenta os quesitos e indica assistente técnico.

Ao final da impugnação, requereu o cancelamento do auto de infração e extinção do crédito tributário por ele constituído.

A Segunda Turma de Julgamento da DRJ/RPO proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

SAÍDA COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO. ADQUIRENTE NÃO CONTRIBUINTE DO IPI. IRREGULARIDADE. Somente os estabelecimentos que processam produtos sujeitos ao IPI consideram-se estabelecimento produtor/industrial, a teor do art. 3º da Lei nº 4.502/64. *Contrário sensu*, estabelecimentos que processam produtos não tributados - NT não são, para efeitos da legislação fiscal, considerados estabelecimento produtor/industrial. Se nas operações das quais resultam produtos não tributados o estabelecimento não é considerado produtor, a pessoa jurídica, por conseguinte, deixa de satisfazer a uma das condicionantes para usufruir o benefício fiscal de que trata o artigo 29 da Lei nº 10.637, de 2002.

MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM. DIREITO À SUSPENSÃO DO ARTIGO 29 DA LEI Nº 10.637, 2002.

Somente dão direito a suspensão do IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que sejam diretamente consumidos na mercadoria industrializada.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

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

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de perícia quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Inconformada, a recorrente interpôs Recurso Voluntário em que repisa os argumentos expendidos em sua impugnação, especialmente:

- i) nulidade do auto do auto de infração por ausência de motivação quanto à glosa relativa aos créditos dos explosivos, pois as nulidades não se reduzem aquelas prevista no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Conforme o disposto na Lei nº 4.717, de 1965, os requisitos da motivação e da finalidade do ato de administrativo de lançamento estariam irremediavelmente comprometidos. Além da ausência de motivação, teria havido desvio de finalidade, pois a fiscalização haveria adotado

- “estratégia” para exigir os créditos tributários, utilizando-se de teses subsidiárias e sucessivas com o objetivo de constituir o crédito tributário o que seria incompatível com o artigo 142 do CTN. Não havendo possibilidade de convalidar o auto de infração originário, deve ser a sua declaração de nulidade *ab initio*;
- ii) diferentemente do que entendeu a fiscalização, existe hipótese autônoma de suspensão do IPI conforme o disposto no art. 29, §1º, II da Lei 10.637, de 2003, para aquisições por *pessoa jurídica preponderantemente exportadora*, não havendo, neste caso, necessidade de que as operações realizadas pelo adquirente sejam resultem em produto tributado pelo IPI. Forte no entendimento de que não se pode impor restrições ao comando legal, destaca que é equivocado querer buscar na exposição de motivos da Medida Provisória que deu origem à lei uma finalidade que respalde a interpretação da fiscalização.
 - iii) o objetivo do benefício fiscal é aumentar a competitividade da mercadoria brasileira exportada, por isso há suspensão do pagamento do IPI na saída e não do crédito, visando a desoneração dos tributos indiretos na exportação. A lógica é a mesma presente em outras hipóteses de suspensão, tal como a estabelecida na art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997¹.
 - iv) não é relevante para o conceito de industrialização o fato de os produtos não estarem sujeitos à cobrança do IPI, pois somente estão fora do campo de incidência de tal exação por força do recorte constitucional às regras de competência promovidas pelas imunidades prescritas nos artigos 153, §3º, inciso III, e 155, §3º.
 - v) sendo evidente o caráter industrial do estabelecimento da Recorrente, equivocado o acórdão ao dela afastar o direito de suspensão do IPI na aquisição de insumos,

¹ Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

§ 1º Fica assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos a que se refere este artigo.

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

§ 3º A empresa comercial exportadora fica obrigada ao pagamento do IPI que deixou de ser pago na saída dos produtos do estabelecimento industrial, nas seguintes hipóteses:

a) transcorridos 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação;

b) os produtos forem revendidos no mercado interno;

c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos.

§ 4º Para efeito do parágrafo anterior, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o IPI na data da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial.

§ 5º O valor a ser pago nas hipóteses do § 3º ficará sujeito à incidência:

a) de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal, referida no § 4º, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento;

b) da multa a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, calculada a partir do dia subsequente ao da emissão da referida nota fiscal.

§ 6º O imposto de que trata este artigo, não recolhido espontaneamente, será exigido em procedimento de ofício, pela Secretaria da Receita Federal, com os acréscimos aplicáveis na espécie.

- pelo que deve ser reformado, extinguindo-se o auto de infração e, por consequência o respectivo crédito tributário;
- vi) em relação aos bens adquiridos, bolas de moinho, pneus fora de estrada, manta de correias transportadoras, explosivos, trouxe à colação os argumentos já postos na impugnação;
 - vii) estaria evidenciada a necessidade de prova pericial a fim de enquadrar os bens adquiridos pela Recorrente no conceito de produtos intermediários, no entanto, a produção de tal prova foi indeferida pela decisão recorrida. Assim, requer a seja anulado o acórdão recorrido e determinado o retorno dos autos à origem para a produção de prova pericial ou que os autos baixem em diligência com essa finalidade.
 - viii) enfim, pede a Recorrente seja conhecido e provido o presente recurso, reformado o acórdão recorrido, extinguindo-se o auto de infração impugnado e o respectivo crédito tributário. Alternativamente, sejam os autos convertidos em diligência para que seja realizada a prova pericial requerida.

VOTO

O Conselheiro Celso José Ferreira de Oliveira, relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade pelo que dele tomo conhecimento.

I) Das nulidades arguidas

I.1) Ausência de motivação para a glosa de suspensão do IPI na aquisição de explosivos

A Recorrente alega que a fiscalização não expôs no relatório as razões pelas quais entende que os explosivos não são produtos intermediários, motivo pelo qual o lançamento é nulo. O acórdão recorrido deixou de reconhecer referida nulidade, pelo que se requer, pelas razões já aqui descritas, sua reforma.

Não merece prosperar a alegação da Recorrente.

Embora, não tenha havido menção expressa ao suposto produto intermediário denominado “explosivos”, o relatório fiscal trouxe argumentos suficientes à boa compreensão daquilo que a fiscalização entendeu como passível de ser exigido. Tanto é assim que a Recorrente apresentou judiciosos impugnação e recurso voluntário, não se vislumbrando qualquer prejuízo a seu bom entendimento daquilo que lhe fora exigido.

Neste sentido, adoto como razões de decidir as razões expandidas pela 2^a Turma de Julgamento da DRJ/RPO abaixo reproduzida:

A impugnante suscitou, em preliminar, a nulidade do auto de infração por desvio de finalidade do ato administrativo de lançamento tributário e falta de motivação da glosa no que se refere ao produto intermediário denominado “explosivo”.

Diante da alegação de nulidade, cumpre notar que não se verifica nesses autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, de 6 de março de 1972, *verbis*:

“**Art. 59.** São nulos;
I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com
preterição do direito de defesa.”

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração. Após a ciência do lançamento, a contribuinte teve o prazo de trinta dias para ter vista do inteiro teor do processo no Órgão Preparador e apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos em que se fundamentar, exercitando seu direito ao contraditório e à ampla defesa. A alegada falta de motivação da glosa no que se refere ao produto intermediário denominado “explosivo” não se justifica e não é motivo para declarar nulidade do auto de infração, embora possa, dependendo do caso, ser motivo para considerar sua improcedência.

O trabalho fiscal, no item “4.6 - Os produtos vendidos à VALE não são *produtos intermediários*” do Relatório da Ação Fiscal, fls. 18/21, apesar de não mencionar literalmente o produto “explosivo”, trata dos produtos intermediários adquiridos com suspensão, na qual o “explosivo” está incluído conforme item “2 – DO RESUMO DAS IRREGULARIDADES APURADAS” do relatório mencionado acima, fl. 02.

Portanto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade.

I.2) Utilização de estratégia consistente em teses subsidiárias para o lançamento

Em relação a utilização de teses subsidiárias ou alternativas pela fiscalização que, segundo a recorrente, seriam estratégias para a exigência de tributo e que incompatíveis com o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, não assiste razão à Recorrente.

Nada há nas disposições normativas que se extraem do artigo 142 do CTN algo que impeça a verificação da ocorrência do fato gerador por mais de uma razão ou por mais de uma forma de se provar o ocorrido.

Na realização do procedimento definido no artigo 142 do CTN, obriga-se a autoridade administrativa a verificar a ocorrência do fato e, necessariamente, provar que ocorreu em caso de assim entender ocorrido.

Ora, no caso dos autos, a autoridade administrativa entendeu que a Recorrente haveria descumprido os requisitos necessários para a aquisição com suspensão do IPI de MP, PI e ME em função de não ser estabelecimento industrial, pois somente a estes seria concedido tal direito. Ou seja, a autoridade fiscal entendeu que a fruição do benefício de aquisição com suspensão, estaria vinculada à condição de estabelecimento industrial do adquirente.

Não satisfeita, a autoridade administrativa ajuntou que os produtos adquiridos pela Recorrente não seriam produtos intermediários.

Em ambos os casos, a autoridade administrativa explicitou as razões pelas quais esposava tais entendimentos. Apontou o que considerava necessário a ter como provado o que alegou, permitindo à Recorrente claro entendimento acerca do que lhe era exigido e as razões para a exigência.

Em relação a este ponto, melhor não faria que adotar as razões de decidir postas no Voto da Ilustre Conselheira MAYSA DE SÁ PITTONDO DELIGNE no Acórdão nº 3402-009.785:

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 enquadram 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 efetuam 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 contabilizada 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 TIPF nº01, 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 nº 01), haveria expressa vedação normativa para aceitar a aquisição dos produtos pela Vale S.A. com suspensão do tributo.

Diferentemente do aceito 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 nº 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 nº 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 lícita 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 immobilizado. 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 empiladeiras 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 precípua objetivo o "*de reduzir o tamanho da partícula de minério de ferro*" para depois, ao passar por um circuito de hidrociclos, "*no qual ocorre a classificação granulométrica do minério*", encerrar-se. Já foi exposto percutientemente 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 alvitrado com a confecção do Ato Declaratório Normativo [sic], 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 laime, 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.

Por tais razões, voto por rejeitar a preliminar arguida.

I.3) Do pedido de realização de perícia e a nulidade da decisão recorrida por cerceamento ao direito de defesa

Cumpre-nos, primeiramente, verificar se é o caso de requerida a perícia, sob o argumento de que “evidencia-se a necessidade de conhecimentos técnicos especializados para o enquadramento dos bens adquiridos pela Recorrente” (fls. 535), determinar a sua realização ou indeferir a sua produção.

Veja-se que a própria recorrente trouxe aos autos, para além de todo o material produzido durante o procedimento fiscal, fotos dos bens adquiridos e laudos técnicos acerca do seu emprego no processo produtivo, material produzido para um Curso de Beneficiamento de Minério², de maneira que é possível afirmar estar bem delimitado o que são os bens adquiridos e qual o seu emprego no processo produtivo.

Sendo assim, aquilo que restaria a fazer é decidir se tais bens, que não são matérias-primas e tampouco embalagens, estariam enquadrados ou não naquilo que as disposições legais dizem dever ser considerados produtos intermediários para os fins da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados e que, consequentemente, no caso vertente, permitiriam ou não a fruição do direito de os adquirir com suspensão do imposto.

Pretender que a perícia resolva, a partir de conhecimentos técnicos especializados o enquadramento ou não em conceitos legais é, de certo modo assemelhado, a querer remeter a decisão de classificação fiscal a laudo ou parecer do Laboratório Nacional de Análises ou do Instituto Nacional de Tecnologia, sendo que a própria lei prescreve não ser aspecto técnico a classificação fiscal de produtos. E dizemos conceitos legais, pois é sabido e consabido que o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, que vincula a autoridade julgadora, diz o que se deva entender por matérias-primas e produtos intermediários tanto em seu sentido estrito, quanto em seu sentido amplo.

Assim, dizer o que são os produtos, de que maneira são empregados em seu processo produtivo, qual o período em que se dá o seu consumo, são descrições que já se fizeram e são suficientes para dizer se os produtos adquiridos com a suspensão do IPI pela Recorrente devem ser considerados produtos intermediários para fins da legislação de tal imposto.

² Nas mesmas fls. 535 do processo, diz a Recorrente:

[...]

Nota-se dos itens acima que a Recorrente ofereceu fotos e descrição pormenorizada de seu processo produtivo, bem como quatro laudos técnicos (docs. 03, 05, 06 e 07) sobre o emprego dos bens no seu processo produtivo, bem como o curso de beneficiamento do minério que demonstra esses mesmos pontos (doc. 04).

Ora, parece-nos que o que resta a fazer diz com as atribuições daqueles responsáveis por promover a aplicação do direito, ou seja, o próprio órgão julgador. De outro giro, cabendo dizer se os bens adquiridos e empregados no processo produtivo da Recorrente são ou não produtos intermediários, desnecessária a realização de perícia por ser prescindível ao deslinde da questão que se pretende resolver. Ou seja, o que resta a fazer não se relaciona com aquilo que são fatos ou mesmo fatos brutos. Diferentemente, diz com a sua qualificação jurídica. Ora, fatos, obviamente, podem ser objeto de prova, inclusive a pericial, a sua qualificação jurídica deve ser objeto de interpretação. Pensar de outro modo é dizer que se deve terceirizar, transferir a eventual perito, matéria que deve ser objeto do trabalho do julgador e de interpretação e deliberação deste colegiado.

Não é outro, por exemplo, o magistério de Riccardo GUASTINI, mencionado em nota por ABELLÁN³ em seu “*O problema de provar*”:

Quaestio facti e *quaestio iuris* correspondem, com efeito, a diferentes momentos de decisão (e, portanto, de poder) que apresentam diferentes problemas: de interpretação das normas, de um lado, e de conhecimento do mundo, do outro. Por isso, frente àqueles que incluem problemas de qualificação jurídica dos fatos na *quaestio facti*, “observa-se que um de vista lógico, deve-se fazer uma distinção cuidadosa entre problemas de conhecimento dos fatos e problemas de qualificação jurídica dos fatos.” Os primeiros são problemas empíricos enquanto os segundos são problemas de interpretação.” GUASTINI, R. L’interpretazione rivisitata. In: *Distinguendo. Studi di teoria e metatheoria del diritto*. Torino: Giappichelli, 1996. p. 201, nota 30).

O que são os produtos adquiridos e a sua aplicação no processo produtivo da recorrente já está suficientemente documentado e, portanto, esclarecido nos autos do processo. Já a sua qualificação jurídica é o que é objeto de debate, de discussão. Pouco poderá ser acrescentado em termos de conhecimento do mundo empírico e nada, certamente, que possa resolver as divergências de entendimento quanto a qualificação jurídica dos produtos que, obviamente, tem que ser objeto de decisão.

Com essas razões e forte no que dispõe a Súmula CARF nº 163, abaixo reproduzida, entendo que não se caracteriza o cerceamento do direito de defesa a reclamar a incidência do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, e, consequentemente, decidir não merecer reparo a decisão de primeira instância neste ponto. Reproduzo:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador

³ GASCON ABELLÁN, Marina. *O problema de provar*. Rio de Janeiro: Marcial Pons, 2022. p. 18, nota 8.

indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202004.120, 2401-007.444, 1401002.007, 2401006.103, 1301003.768, 2401-007.154 e 2202005.304.

Assim, voto por indeferir o pedido de perícia e, portanto, rejeitar a preliminar de nulidade arguida.

II) Da caracterização da Recorrente como estabelecimento industrial

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO⁴, numa aula proferida em 07 de agosto de 1971, no 2º Curso de Especialização de Direito Tributário, depois publicada a partir de notas taquigráficas, em 1975, deu exemplos de como a ordem jurídica relaciona, livremente, situações que muitas vezes não estariam relacionadas considerando o mundo natural, isto é, a ordem jurídica seria construtora de suas próprias realidades. Fiquemos com dois desses exemplos. O primeiro por sua franca diferença entre o que é e o que deve ser para a realidade jurídica. O segundo por insistir na distinção entre o sentido comum, mesmo ordinário de uma palavra, e a sua significação para o direito.:

[...]

Vamos figurar alguns exemplos, para que isso se torne claro.

Na África do sul, onde há status diferentes para pretos onde vigora um racismo execrável, pelo fato de ser branco dispõe de um conjunto de direitos e de obrigações. Sendo preto o conjunto de direitos e de obrigações será diverso. A esfera, juridicamente protegida, de um indivíduo preto é muito mais restrita do que a de um indivíduo branco. Sucedeu que uma moça branca desejou casar-se com um rapaz preto. Os pretos e brancos não podem se casar entre si nesse país. O que fez, então, esta moça branca? Pleiteou em juízo que se convertesse em preta, para assim poder se casar. Pedido este que lhe deferido. Ela tornou-se preta. É claro que sob o ponto biológico, natural, nenhuma alteração se processara. Sua pigmentação era a mesma, seus caracteres somáticos persistiram tais como eram. Contudo, juridicamente, houve uma substancial mudança. Vejam a independência do mundo jurídico, do mundo normativo, em relação ao mundo natural. Pelo fato de tornar-se preta, a sua esfera jurídica comprimiu-se. Passou a lhe ser vedado o exercício de certas profissões, o desfruto de certos direitos e adquiriu o direito de se casar com uma pessoa preta, porque preta ela era, perante a ordem jurídica.

⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Teoria Geral do Direito. In: RIBEIRO DE MORAES, Bernardo et alli. Interpretação no direito tributário. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975. pp. 8-9.

Diante do direito, houve substancial mudança; no mundo natural, nenhuma modificação se operou.

Decorridos alguns anos, o casamento não foi bem-sucedido e essa pessoa pleiteou da ordem jurídica o retorno à sua condição jurídica de branca, o que lhe foi deferido. Em consequência, essa pessoa foi branca, preta e branca, diante do mundo jurídico. Diante do mundo natural, nenhuma espécie de alteração houve.

[...]

Vejamos como a construção, que o direito faz do seu universo, é por assim dizer arbitrária. Sabemos o que é um comerciante. Temos uma noção comum, corriqueira, laica, do que é o comerciante. Mas se a lei define que é comerciante, se só for comerciante, para gozar dos benefícios do Estatuto comerciante, o registrado na Junta Comercial, o outro, para esses efeitos não será comerciante, ainda que o seja na acepção comum da palavra. A lei construiu o seu antecedente, do modo que quis, e a ele atribuiu os seus consequentes, que são os que nós vamos aplicar.

Estas normas jurídicas e este enlaçamento que existe entre antecedente e um dado consequente, esta relação que não é de causalidade, mas de imputação; imputa-se a um antecedente um consequente, que é livremente estabelecido pelo legislador. Não só quanto ao enlaçamento, não só quanto à consequência, mas também quanto ao antecedente; ele constrói o antecedente que quer, tornando-o diferente do conceito muitas vezes existente no mundo natural.

Como derradeira consideração a respeito deste caráter do direito, vamos observar que, ao contrário daquilo que normalmente se supõe, o direito não é apenas um sistema de mandamentos para comportamentos humanos. Antes ele precisa, como num jogo de xadrez, traçar as regras do jogo.

"O direito precisa construir; não só impor determinados comportamentos, não só conceder determinadas habilidades, mas qualificar situações, que vão ser os termos de referência da norma jurídica."

Quando, por exemplo, ele diz "quem é brasileiro", não há mandamento específico nenhum. Ele está qualificando uma situação - a situação de brasileiro. Então há, na ordem jurídica, uma série de qualificações espalhadas, e nós temos, exatamente, que saber relacionar as regras com aquelas qualificações.

Por isso se pode dizer, já agora elaborando um pouco mais a noção de direito, que ele não é apenas só um instrumento que estabelece determinados comportamentos, que permite ou que habilite; mas também qualifica certas situações, a fim de que se tenha os destinatários das várias regras, das várias normas.

Parte da controvérsia presente nesses autos diz respeito a um desacordo entre entendimentos, por exemplo, do que significa *estabelecimento industrial*. Outra parte, desacordo

acerca de suposta hipótese autônoma de aquisição de MP, PI e ME com suspensão de IPI para as pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras. E ainda outra parte, desacordo em torno daquilo que se deva entender por insumos, isto é, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, particularmente, na espécie *produtos intermediários*.

Nesta guerra de gigantes (*gigantomaquia*⁵) que não se dá em torno da substância, mas da significação para o direito, particularmente para os fins da legislação do IPI, vimos argumentos que pretendem seja irrelevante para o direito o que o próprio direito diz, contrariando preceito de que se deve presumir que a lei não contém palavras inúteis. A este respeito, parece-nos que tanto a fiscalização diz o que o direito não diz, quanto a Recorrente quer que o direito não diga o que diz. Ou seja, discute-se o que quer dizer estabelecimento industrial, produtos intermediários, e se há exigência de que a pessoa jurídica preponderantemente exportadora deva ser estabelecimento industrial. Vejamos.

Mas como se deve fazer para descobrir o sentido uma expressão linguística?

Segundo ALCHOURRÓN e BULYGIN⁶, não haveria mais que duas possibilidades: ou bem as palavras têm o sentido que normalmente tem na linguagem, isto é, são usadas como se as usa habitualmente, ou bem as palavras são usadas em um sentido diferente e que, para ser entendido, necessário dizer qual é esse sentido.

Em regra, destinadas a ser entendidas pelos cidadãos, as palavras usadas pelo legislador devem ser entendidas em seu sentido habitual, mas excepcionalmente, havendo a necessidade de que as queira ver entendidas de um modo particular, o legislador pode se utilizar daquilo que se convencionou chamar de *definições normativas*. Mas mesmo quando se utiliza de tais definições, é ainda o sentido de uso comum que servirá de fundo para que se alcance o entendimento dos destinatários.

Assim, quando faz uso de definições normativas, o legislador estipula um sentido, prescrevendo como se deve entender essa ou aquela expressão, pois sendo “normas jurídicas, se bem que incompletas, [...] se destinam a vincular a compreensão de uma determinada categoria jurídica aos termos da definição mesma”, a fim de “facilitar a interpretação e aplicação das normas que integram um sistema e com as quais se inter-relacionam.”⁷ Embora possam ser usadas

⁵ “gigantomaquia peri tes ousia” é traduzido como “guerra de gigantes em torno da substância” e refere-se tanto à disputa entre Platão e Aristóteles em torno da substância, quanto a disputa mitológica entre deuses e gigantes.

⁶ ALCHOURRÓN, Carlos E. BULYGIN, Eugênio. Definiciones y normas. In: Análisis lógico y derecho. Madrid: CEC, 1991. pp. 442-447.

⁷ BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 95-97.

No mesmo sentido, em obra destina a legística portuguesa, editada pela Almedina a partir de contratação do Gabinete de Política Legislativa e Planejamento do Ministério da Justiça de Portugal, os autores asseveram a respeito das definições:

[...]

3. Definições

No ordenamento jurídico português são frequentes os actos que contém textos de normas com definições. Este tipo de enunciados de resulta da necessidade de estabelecer a unidade de interpretação do acto em que se integram,

para dar maior precisão a um termo, restringindo-o, ou para ampliar o seu alcance, ou ainda para introduzir termo novo.

O mesmo que se diz dos termos gerais pode-se dizer das definições normativas. Ao fim e ao cabo, o que se procura fazer é tão somente enunciar as propriedades relevantes, explicitar os aspectos e/ou as propriedades comuns, para identificar quais os objetos podem se dizer estar compreendidos na definição. Ou seja, é preciso dizer quais as propriedades possuídas pelos objetos que podem ser referidos por determinadas expressão, isto é, a sua conotação e o conjunto de objetos a que se pode aplicar, isto é, a sua denotação ou extensão. Enfim, trata-se de saber que objetos podem ser agrupados conforme um determinado critério que permitirá distinguir propriedades comuns, ou melhor, agrupar um conjunto de objetos sob um mesmo rótulo em razão de possuírem certas características comuns⁸.

No presente caso, o legislador tratou de dizer quais as “propriedades” conotam o que se deve entender por estabelecimento industrial para que possamos identificar a classe dos objetos a que se aplica a expressão. O artigo 8º do Decreto nº 7.212, de 2010, dá-nos as cores, os aspectos, as propriedades, enfim, do estabelecimento industrial: aquele que executa qualquer das operações referidas em seu artigo 4º das quais resulte produto sujeito ao IPI, ainda que de alíquota zero ou isento.

Críticos da visão que chamam de normativista, ou seja, aquela visão de que as definições legais são normas da mesma espécie que as normas jurídicas, mesmo que incompletas, ALCHOURRÓN e BULYGIN dizem que as definições servem unicamente para identificar as normas nas quais figuram os termos definidos⁹. De todo modo, ainda que não concordem com a tese dos normativista, os autores admitem que aqueles que devem aplicar o direito e fundamentar suas decisões em normas jurídicas precisam identificar as normas e para isso devem usar as definições usadas pelo legislador. Enfim, afirmam que assim como as sanções são a forma típica de a ordem jurídica reagir ao descumprimento de obrigações, a *nulidade* é a reação típica da ordem jurídica frente aos atos documentos e normas que não reúnem os requisitos exigidos por uma definição¹⁰.

A Lei Complementar nº 95, de 1998, por força do que dispõe o parágrafo único do artigo 59 da Constituição da República, dispõe sobre a elaboração, redação, alteração e

sendo que a definição se restringe essencialmente ao acto em causa, podendo aceitar-se que determine o sentido universal do seu objecto. Em rigor, as normas que exprimem definições limitam-se a criar conceitos operatórios uniformes que vinculam o intérprete no âmbito de um concreto normativo. Por outro lado, a maior parte dos textos de normas sobre definições que vigoram no ordenamento jurídico português resultam da transposição de directivas comunitárias, constituindo, assim, uma verdadeira limitação ao legislador nacional. [...]

Conferir em DUARTE, David et alli. Legística: perspectivas sobre a concepção e redacção de actos normativos. Coimbra: Almedina, 2002, pp. 258-259.

⁸ Conferir em VERNENGO, Roberto José e WARAT, Luís Alberto. El significado de los términos generales y sus problemas. Buenos Aires: CDCA, 1975. pp. 8-25.

⁹ op. cit., p.449.

¹⁰ op. cit., p. pp. 461-463.

consolidação das leis. Em seu artigo 11, prescreve que as disposições normativas sejam redigidas com clareza, precisão e ordem lógica. Lá está presente, entre as normas a serem observadas para a obtenção de clareza, aquela que obriga a usar as palavras em seu sentido comum, salvo quando versar sobre assunto técnico. Ademais, expressar a ideia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras. Evitar termo de duplo sentido ¹¹

Buscando alcançar maior precisão para a expressão *estabelecimento industrial*, restringindo o seu alcance, o legislador assim dispôs no Decreto nº 7.212, de 2010, Regulamento do IPI:

Estabelecimento Industrial

Art.8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº4.502, de 1964, art. 3º).

Em sua definição, está evidente a conjunção empregada para caracterizar-se um estabelecimento como industrial: (a) executar qualquer das operações referidas no art. 4º E (b) da

¹¹ Lei Complementar n 95, de 1998

[...]

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

- a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;
- b) usar frases curtas e concisas;
- c) construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis;
- d) buscar a uniformidade do tempo verbal em todo o texto das normas legais, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente;
- e) usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando os abusos de caráter estilístico;

II - para a obtenção de precisão:

- a) articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma;
- b) expressar a ideia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinônímia com propósito meramente estilístico;
- c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto;
- d) escolher termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional, evitando o uso de expressões locais ou regionais;
- e) usar apenas siglas consagradas pelo uso, observado o princípio de que a primeira referência no texto seja acompanhada de explicitação de seu significado;
- f) grafar por extenso quaisquer referências a números e percentuais, exceto data, número de lei e nos casos em que houver prejuízo para a compreensão do texto;(Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)
- g) indicar, expressamente o dispositivo objeto de remissão, em vez de usar as expressões ‘anterior’, ‘seguinte’ ou equivalentes;(Incluída pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)

III - para a obtenção de ordem lógica:

- a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;
- b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;
- c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;
- d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

qual seja resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento. Desde o ponto de vista lógico, não há outra possibilidade de que se possa afirmar, validamente, ser um estabelecimento industrial, senão quando ambas as premissas sejam verdadeiras. Este é o sentido lógico de uma conjunção: ser verdadeira, se e somente se, as proposições a que se pode atribuir valor de verdade assumirem tal valor.

E a esta compreensão do que seja estabelecimento industrial não se pode fugir. E faz sentido, pois se prescreve que o estabelecimento industrial é contribuinte do IPI, conforme o artigo 24, inciso II, do mesmo Regulamento do IPI. Ao mesmo tempo, também se exclui do campo de incidência do IPI os produtos não tributados (notação NT na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados), conforme o disposto no artigo 2º, parágrafo único. Obviamente, caso se admitisse outro sentido que não o estipulado no artigo 8º para *estabelecimento industrial*, como, considerar industrial o estalecimento que realiza as operações referidas no artigo 4º de que resultem produto não-tributado, estar-se-ia diante de contradição: seria contribuinte do IPI aquele que elabora produtos fora do campo de incidência do IPI.

Ora, se é assim, estaríamos em presença de problema de interpretação cuja solução deve se dar com o uso de alguns padrões mínimos de racionalidade. Emurge que não apenas o legislador seja racional como também o intérprete e que o texto que introduz regras deva ser entendido no contexto do sistema a que pertence¹². Portanto, no dizer de DASCAL e WROBLEWSKI¹³,

[u]ma interpretação na qual é possível mostrar um conflito com outros objetivos e valores bem estabelecidos do legislador deve ser rejeitada sob a alegação de que, se aceita, equivalerá a atribuir ao legislador uma inconsistência, isto é, uma forma de irracionalidade.

E isso porque um sistema irracional, inconsistente, incoerente, não é um sistema eficaz. Nos dizeres de ZIEMBINSKI¹⁴, “*a doutrina jurídica faz, então, todos os esforços possíveis para reconstruir, a partir das disposições legais, um sistema coerente de normas, porque o sistema incoerente de normas não pode ser eficaz.*

Não se pode esquecer que a fim de evitar problemas como a ambiguidade, haveremos de promover a aplicação da definição contextualmente, o que significa que a

¹² V. DASCAL, Marcelo; WROBLEWSKI, Jerzy. Transparência e dúvida: pragmática da interpretação do direito. In: DASCAL, Marcelo. **Interpretação e Compreensão**. São Leopoldo: Unisinos, 2006, pp. 342-360.

¹³ Idem, ibidem. p. 344.

¹⁴ ZIEMBINSKI, Zygmunt. La notion de rationalité du législateur. In: **Archives de philosophie du droit**. Tome 23. Paris: Sirey, 1978. p. 182. Texto original: “*La doctrine juridique fait donc tous les efforts possibles pour reconstruire, à la base des dispositions légales, un système cohérent de normes, parce que le système incohérent de normes ne peut pas être efficace.*

aplicação, no caso concreto, em matéria de direito, enfim, dar-se-á no contexto da legislação do IPI.

E isso é unificador de entendimentos. Veja-se, por exemplo, o próprio uso que faz a recorrente do que seja estabelecimento industrial. Nenhuma dificuldade de entendimento. O uso que faz e disso são prova as suas respostas às intimações durante o procedimento fiscal é: no contexto da legislação do IPI, não é estabelecimento industrial; não industrializa nenhum produto a partir do minério de ferro, em nenhuma de suas filiais; por não ser estabelecimento industrial não se sujeita as obrigações acessórias destinadas aos contribuintes de IPI. Frise-se: a recorrente não apenas entende o que significa estabelecimento industrial, no contexto da legislação do IPI, mas toma o significado como regra que deve seguir, mas não só, efetivamente a segue, isto é, usa.

Portanto, é de se afastar a pretensão da Recorrente em ser reconhecida como estabelecimento industrial tendo em vista que não se pode aplicar as disposições normativas sem que estejam presentes os requisitos exigidos em uma definição legal: estabelecimento industrial é, portanto, aquele que satisfaz os requisitos do artigo 8º do Regulamento do IPI, quais sejam, executar qualquer das operações referidas no art. 4º¹⁵, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento. Nada mais.

III) Do direito de a pessoa jurídica preponderantemente exportadora figurar como adquirente de MP, PI e ME com suspensão de IPI

A questão debatida cinge-se a decidir se pessoa jurídica preponderantemente exportadora deve ser estabelecimento industrial a fim de poder adquirir com suspensão de IPI as

¹⁵ Da Industrialização

Características e Modalidades

Art.4oCaracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I-a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem utilizados nos produtos que elabora.

De certo modo, socorrem-nos, como nos socorreram, tanto a Técnica Legislativa, quanto a lógica, a fim de dizer se é o caso de a pessoa jurídica preponderantemente exportadora poder adquirir matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com suspensão de IPI.

Obviamente, que os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem somente podem fazer sentido quando relacionados a algo que se elabora em um determinado processo. Ou seja, são relacionais, só fazem sentido quando tomados em relação a algo que se elabora e em determinado processo de elaboração. São sempre em relação a algo.

Pensar de modo diferente, seria dizer que a pessoa jurídica preponderantemente exportadora poderia adquirir qualquer coisa com suspensão de IPI, ainda quando não elaborasse coisa alguma, desde estivesse satisfeito o requisito da preponderância. Então é preciso dizer que a pessoa jurídica preponderantemente exportadora deve elaborar algum produto para o qual, em seu processo de elaboração, haja a necessidade de MP, PI e ME.

Feita a primeira caracterização do que se deve entender por pessoa jurídica preponderantemente exportadora, vejamos, sob a ótica da técnica legislativa, se seria exigido que fosse estabelecimento industrial.

Pensamos que não.

Examinemos o que dispõe o artigo 29, em sua inteireza, acerca da saída com suspensão do IPI:

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;

c) (revogada);(Redação dada pela Lei nº 13.969, de 2019) (Produção de efeito)

II - pessoas 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) (Produção de efeito)

§ 2º O disposto no caput e no inciso I do § 1ºaplica-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 2012)

§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente, por encomenda ou por conta e ordem do estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º deste artigo serão desembaraçados com suspensão do IPI. (Redação dada pela Lei nº 13755, de 2018)

§ 5ºA suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

§ 6ºNas notas fiscais relativas às saídas referidas no § 5º, deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

§ 7ºPara os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

Segundo o que dispõe a Lei Complementar nº 95, de 1998, em relação à articulação e redação das leis, a unidade básica de articulação é o artigo, que poderá desdobrar-se em parágrafos ou em incisos; os parágrafos em incisos, os incisos em alíneas e as alíneas em itens. Para obtenção de ordem lógica, devem, além da agregação em seção, capítulo, livro etc, para o que interessa ao deslinde da questão, expressar por meio dos parágrafos os aspectos

complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida e promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Veja-se que o *caput* do artigo 29 da Lei nº 10.637, de 2002, exige, para a aquisição com suspensão de IPI, que a preponderância na elaboração dos produtos que nele não mencionados seja atendida. Da mesma forma, o §1º amplia e complementa as disposições do *caput*, determinando outras situações em que se poderá sair do estabelecimento industrial MP, PI e ME com suspensão de IPI. É cristalino que, em ambos os casos (*caput* e §1º), a preponderância se liga a determinados produtos.

Mas ainda assim permanece a ser esclarecido o que é a preponderância na elaboração de determinados produtos escolhidos pelo legislador para a aquisição de MP, PI e ME com suspensão de IPI? Outro aspecto complementar. O legislador utiliza-se de um novo parágrafo para dizer que o que é a preponderância na elaboração dos produtos mencionados no *caput* e no §1º do artigo 29. Ou seja, expressa por meio de parágrafo aspecto complementar dizendo o que é a preponderância: ela se caracteriza por meio da receita bruta decorrente dos produtos referidos, no ano calendário anterior à aquisição das MP, dos PI e dos ME que deve ser superior à 60% da receita bruta total. Ademais, repisa em relação ao §1º, inciso I, e restringe em relação ao *caput*, prescrevendo que a possibilidade de aquisição com suspensão de IPI de MP, PI e ME é para o *estabelecimento industrial* que atenda o requisito da preponderância.

Inteiramente diferente é o caso do inciso II do §1º. Certo é que haja preponderância, mas não há vinculação a qualquer produto específico e tampouco a estar o produto elaborado no campo de incidência do IPI. Evidentemente, deve haver elaboração de produto a fim de que, em relação a eles e ao processo de sua elaboração, possa haver MP, PI e ME. A preponderância, neste caso, deve-se a destinação (exportação) para o exterior daquilo for elaborado: superior a 50% da receita bruta total.

E nem se diga que não estaria em consonância com a finalidade a ser perseguida pela lei a partir da Exposição de Motivos da MP nº 66, de 2002. É, evidente, que a instituição da suspensão do IPI, além de visar evitar a acumulação de créditos como medida de administração tributária atribuinte de melhores condições operacionais e de fluxo financeiro para as empresas nacionais, visa apoiar a atividade exportadora nacional, estendendo às empresas preponderantemente exportadoras. Veja-se:

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.

Assim, é de se concluir que os requisitos a serem satisfeitos pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora, para possa adquirir com suspensão MP, PI e ME, são o de elaborar produto(s) em relação ao qual (is) os produtos adquiridos com suspensão sejam efetivamente MP, PI e ME e haja a preponderância nos termos do §3º do artigo 29 da Lei nº 10.637, de 2002.

Portanto, voto por considerar que a pessoa jurídica preponderantemente exportadora pode adquirir MP, PI e ME, nos termos da legislação de regência, desde que atenda ao requisito da preponderância conforme o disposto no §1º, inciso II, e §3º do artigo 29 da Lei nº 10.637, de 2002.

IV) Dos produtos adquiridos pela Recorrente como produtos intermediários

Superada a questão de que a hipótese de a pessoa jurídica preponderantemente exportadora adquirir insumos (MP, PI e ME) com suspensão do IPI é autônoma em relação ao disposto no caput do artigo 29 da Lei nº 10.637, de 2002, restará a ser decidida a questão de os produtos adquiridos pela recorrente – explosivos, bolas de moinho, mantas de correias transportadoras e pneus fora de estrada - poderem ser considerados PI em relação ao que produz a recorrente por meio de seu processo produtivo.

Neste ponto, não poderia deixar de mencionar ao colegiado que a questão de os produtos adquiridos com suspensão do IPI, como se insumos (particularmente, PI) fossem, pela recorrente foi debatida em outras turmas para diferentes plantas processadoras de minério de ferro. Faço quadros daqueles processos que, além do que atualmente está submetido a julgamento, nos foi possível identificar. Vejamos.

Processo 11065.722962.2017-31 - Planta Serra dos Carajás Parauapebas - Acórdão nº 3302-007.760 / 3402-012.773

	Pneus fora de estrada	Mantas de correia transp..	Explosivos
Utilização na planta	Sim	Sim	Sim
Ementa ou descrição da decisão	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	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	Para fins da legislação do IPI, produtos intermediários são os bens utilizados diretamente na produção do produto final,

	<p>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.</p>	<p>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.</p>	<p>integrando-o diretamente ou consumidos no processo produtivo em contato direto com o que está sendo fabricado. Neste conceito não subsistem-se os explosivos utilizados pelas mineradoras, que apesar de entrar em contato direto com a rocha e se consumirem com a detonação, não são "produtos intermediários".</p>
--	---	--	--

Processo 11065.722813/2017-72 - Planta Tubarão - Acórdão nº 3402-009.785

	Bolas de moinho	Pneus fora de estrada	Mantas de correia transp..
Utilização na planta	Sim	Sim	Sim
Ementa ou descrição da decisão	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.	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	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

	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.		direito ao crédito de IPI as aquisições de produtos intermediários que diretamente exercam 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.
--	---	--	---

Em função da divergência de entendimento nos Acórdãos acima mencionados, foi aviado o recurso especial pela ora recorrente nos autos do processo nº 11065.722962.2017-31, em que serviu de Acórdão paradigma aquele de nº 3402-009.785, exclusivamente, em relação ao que neles foi decidido referente à caracterização ou não das mantas para correias transportadoras como insumos (produtos intermediários).

O recurso especial foi admitido, conhecido e a ele se negou provimento. Na ocasião, a Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu, por meio do Acórdão nº 9303-105.101, que as mantas para correias transportadoras não são produtos intermediários. Portanto, não poderiam haver sido adquiridos com suspensão do IPI, pelo que correta a autuação operada pela fiscalização.

Compartilho do entendimento da 3^a Turma da CSRF, pois embora ambos os Acórdãos tenham o mesmo fundamento, ou seja, o entendimento firmado pelo STJ no REsp nº 1.075.508/SC, julgado na sistemática de recursos repetitivos, percebe-se que houve ênfases diferentes em uma e outra das decisões e, em virtude, de ser decisão a que devemos vinculação a questão passa a ser qual das decisões administrativas melhor se adequa ao que foi decidido pelo Tribunal da Cidadania.

No Acórdão nº 3402-009.785, há destaque para a possibilidade daqueles produtos que, embora sejam partes e peças do maquinário, estejam em contato de direto com o produto a ser elaborado. Insiste-se no ponto. Reproduzo trechos do voto, sejam os trechos da própria relatora, a ilustre conselheira MAYSA DE SÁ PITTONDO DELIGNE, ou dos precedentes que dão

suporte a sua decisão, indicando as folhas correspondentes do processo nº 11065.722813/2017-72:

Da relatora:

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. (fls. 983)

Dos precedentes:

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 propriedades 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, nº 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 Nº. 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 nº. 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 nº 343/2015. (Súmula CARF nº 19; Parecer Normativo CST nº 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)

.....

.....

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 Luís 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.

[...] não é possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários (entre 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.

Inclusive a 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu decisão adotando a diferenciação entre consumo direito 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 imediatamente integralmente durante o processo produtivo não geram direito a creditamento.” (Acórdão 3402-008.325, Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora) – fls. 985-986

Vê-se, portanto, que se dá ênfase ao fato de os produtos serem consumidos no processo produtivo em que mantém contato direto com o produto em elaboração. Ocorre que o julgado do STJ, não somente nele próprio, mas nos precedentes que lhe servem também de fundamento, o consumo dos produtos que se pretende sejam tomados como insumos (produtos intermediários) é qualificado por dever ser imediato e integral.

Ademais, contraditoriamente, penso, com todo respeito a ilustre relatora do Acórdão 3402-009.785, afasta-se a possibilidade de aquisição dos pneus fora de estrada com suspensão do IPI, destacando que, além de ser parte ou peça de reposição de máquinas e equipamentos, não se desgastam de forma imediata e integral no processo produtivo, para além de seu desgaste ser indireto. Veja-se:

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.

Já o relator do Recurso Especial, Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Acórdão nº 9303-015.101, preferiu destacar que além da ação direta sobre o produto, ou ação do produto sobre os supostos produtos intermediários, resultando em desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, conforme o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, o precedente do STJ, REsp nº 1.075.508/SC, insiste na questão de que as partes e peças não geram crédito, e que os produtos intermediários que poderiam gerar direito ao crédito, deveriam consumir-se no processo de produção. Ademais, o ser consumido deveria dar-se de modo imediato e integral. Como já se disse, os precedentes citados pelo Ministro relator do REsp em questão, o Ministro Luiz Fux, são uníssonos em afirmar a forma de consumo: imediata e integral. E isto de modo a revelar

[...] a impossibilidade de creditamento do IPI referente a produtos intermediários que se exaurem gradualmente durante o processo produtivo, agregando-se apenas indiretamente ao produto final, não viola o princípio da não-cumulatividade do IPI.'

Destaco eu, por fim, a decisão do STJ a partir de sua ementa:

REsp nº 1.075.508/SC

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

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de

forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a *ratio essendi* do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

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

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

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

(REsp n. 1.075.508/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 23/9/2009, DJe de 13/10/2009.)

Não é de outra forma que a Receita Federal vê o que foi decidido pelo STJ. E isto está expresso no Parecer Normativo nº 3, de 2018, assim ementado:

Assunto. Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ementa. 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.

Dispositivos Legais. Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 -, art. 226, I; Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 -, art. 346, § 1º; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 178, § 1º, incisos I e II.

Com fundamento no Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, o Parecer Normativo Cosit nº 3, de 2018, afirma que os insumos participam de forma intrínseca do processo de produção, ao passo que as máquinas, equipamentos e instalações, bem como suas partes, peças e acessórios e ferramentas agem sobre o processo de forma extrínseca. Assim, não se podem confundir uns e outros, estes e aqueles.

É por isso que, embora a recorrente afirme as bolas de moinho são para além de essenciais ao seu processo produtivo, sofrerem desgaste a ponto de que “*partículas das bolas de moinho delas se desprendem e agregam-se ao minério, não há dúvidas quanto à natureza de produto intermediário*”, não deixam de ser caracterizadas como partes e peças e, portanto, não gerariam direito a crédito e, do mesmo modo não poderiam ser adquiridos com suspensão do IPI, ainda que se desgastem. Ademais, fosse superada a questão de serem partes e peças, o que se admite apenas para argumentar, o modo como se desgastam não é imediato e integral.

Em relação às mantas de correias transportadoras, a recorrente também afirma serem essenciais ao seu processo produtivo, pois transportam o minério por longas distâncias, e,

inegavelmente, entram em contato com o minério e são consumidas justamente em razão deste contato, em razão das propriedades do produto (dureza, aspereza, irregularidade pontiaguda, peso etc.). Além disso e conforme laudo anexo (doc. 07 da Impugnação), a manta tem por objetivo evitar a contaminação do material transportado, o acúmulo de eletricidade estática, a propagação de eventuais chamas, bem como proteger a carcaça da correia contra intempéries, ataque de óleo e de produtos corrosivos.

Nada do foi trazido aos autos é suficiente para descaracterizar a condição de partes e peças. Do mesmo modo que as bolas de moinho, ainda que superado este óbice para a sua caracterização como produtos intermediários, e que se considere a ocorrência de desgaste, outra vez, o desgaste não se dá de modo imediato e integral.

Assumo, portanto, como razões para decidir, a *ratio decidendi* do Acórdão nº 9303-015.101, somadas às razões do REsp nº 1.075.508/SC e do Parecer Normativo Cosit nº 3, de 2018, para negar provimento ao recurso voluntário no que se refere às mantas de correias transportadoras e às bolas de moinho.

Em relação aos pneus fora de estrada, é cediço que se trata de partes e peças, a que se junta o fato de que sequer contato direto com o produto em elaboração ter e, ademais, o seu desgaste para além de indireto não ser imediato e integral, e a própria recorrente afirma que o desgaste ocorre de forma paulatina. Por tais razões, juntadas aos precedentes mencionados para as bolas de moinho e as mantas de correia transportadora, em relação aos pneus fora de estrada, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Por fim, em relação aos explosivos, tomo como minhas as razões para decidir do Acórdão nº 3302-007.760, com as omissões suprimidas pelos Embargos de Declaração nº 3402-012.773:

EXPLOSIVOS – Não há dúvidas que os explosivos utilizados para a mineração (i) integram o processo produtivo (iii) travam contato direto com o produto e (iii) são consumidos no processo produtivo tão logo detonados. Contudo o fato de integrar o processo produtivo e nele ser consumido com contato direto não é suficiente para que algo seja considerado produto intermediário para fins de IPI. Isto porque o conceito de produto intermediário é o de que compõe ou integra o produto final, enfim, algo que se incorpora ao produto final ou, isto não acontecendo, que tenha se desintegrado no processo produtivo, o que aproximaria os explosivos desta definição. A exegese não é simples e antes de avaliar se “são consumidos no processo produtivo” é imprescindível aferir a sua forma de participação pois nem tudo que se consome no processo produtivo em contato com o produto final é um produto intermediário, a exemplo dos lubrificantes. Neste caso os explosivos não são produtos intermediários eis que não perfilham-se [sic] no conjunto de bens que formam o produto final. Os explosivos integram o processo produtivo, mas não são produtos intermediários por não se revestirem da condição de produtos, mas sim gastos gerais com a fabricação.

Portanto, voto por negar provimento no que diz respeito aos explosivos que a recorrente pretende possam ser adquiridos com suspensão do IPI.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, rejeitar as preliminares arguidas, indeferir o pedido de perícia e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer que a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem por pessoa jurídica preponderantemente exportadora, com fundamento no inciso II, do §1º, do artigo 29, constitui-se em hipótese autônoma em relação ao *caput* do mesmo artigo 29 da Lei n.º 10.637, de 2002, mantendo-se, entretanto, integralmente, o crédito tributário exigido.

Assinado digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira