



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.722962/2017-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.773 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2021
Recorrente VALE S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

PROCESSO PRODUTIVO INDUSTRIAL

Para fins de permitir a aquisição de produtos intermediários, matérias primas ou materiais de embalagem com a suspensão de IPI o conceito de pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras é autônomo.

PROCESSO PRODUTIVO INDUSTRIAL

Para fins de permitir a aquisição de produtos intermediários, matérias primas ou materiais de embalagem com a suspensão de IPI a lei não estabelece a necessidade de que a operação seja tributada pelo IPI, e o conceito de industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como a transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, renovação ou recondicionamento.

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

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

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

Para fins da legislação do IPI, produtos intermediários são os bens utilizados diretamente na produção do produto final, integrando-o diretamente ou consumidos no processo produtivo em contado direto com o que está sendo fabricado. Neste conceito não subsomem-se 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”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos para sanar os vícios apontados, sem efeitos infringentes, nos termos do voto do relator. Votou pelas conclusões o Conselheiro Jorge Lima Abud que entendeu como essencial, para o gozo de créditos de IPI, a caracterização do sujeito passivo como contribuinte do imposto.

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimaraes - Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes (Presidente em Exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard, o conselheiro(a) Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Vinicius Guimaraes.

Relatório

Trata-se de embargos declaratórios opostos pela processo administrativo no qual discute-se o direito da Recorrente adquirir insumos com suspensão do IPI, por tratar-se de empresa preponderantemente exportadora.

O motivo dos Embargos é que o processo foi julgado partindo-se do paradigma de que se tratasse de **creditamento de IPI**, quando na verdade era sobre a “aplicação da suspensão do imposto nas aquisições destinadas à Embargante, tendo em vista qualificar-se como preponderantemente exportadora”.

A fim de introduzir a discussão é relevante transcrever o relatório elaborado pela DRJ quando de sua análise:

“Relatório

Trata-se de Auto de Infração de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados em que a Autoridade Fiscal entendeu ter havido, por parte da atuada, descumprimento de condição para aquisição de produtos com suspensão do imposto. A atuação abrange os anos de 2013 a 2015.

A atuada adquiriu insumos com suspensão do IPI, nos termos do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, na qualidade de pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Em resumo, alegou a Autoridade Fiscal: - a atuada não é estabelecimento industrial e, portanto, não possui direito a créditos de IPI. Assim, não tem também direito de adquirir insumos com suspensão do imposto. Portanto, o vendedor (indústria ou equiparado) deveria ter destacado o IPI nas notas fiscais para a VALE, sendo considerado custo para essa filial; - ainda que a adquirente se revestisse da condição de estabelecimento

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

Por essas razões, entendeu ter havido descumprimento dos requisitos para a utilização da suspensão do IPI, o que acarretou o lançamento do IPI que deixou de ser pago pelo fornecedor dos insumos.

Em sua Impugnação, a autuada afirma, em resumo, que:

1) a condição de estabelecimento industrial não está entre os requisitos para a utilização da suspensão (itens 3.1 e 3.2);

2) a atividade realizada pela Impugnante é industrial, já que o beneficiamento é a industrialização do minério tal como extraído da rocha para chegar em natureza física e química distintas, ideais para a sua utilização. (item 3.3);

4) é nulo o lançamento porque não caberia à autoridade administrativa adotar estratégia de cobrança do tributo por intermédio de utilização de teses subsidiárias e pela falta de motivação, no que se refere aos explosivos. (item 3.4.1);

3) os bens adquiridos com suspensão do IPI possuem a natureza de produtos Intermediários (item 3.4.2 a 3.4.6);

5) há a necessidade de perícia para determinar a natureza de produto intermediário dos bens adquiridos (item 4).

Com base nesses argumentos, solicita seja desconstituído o Auto de Infração objeto do presente litígio.

É o Relatório, no essencial.

Da análise realizada pela DRJ foram proferidas as seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

SUSPENSÃO DO IPI. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. MEDIDA DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO.

Se as questões apresentadas para fundamentar o pedido de perícia já foram fartamente abordadas e consideradas no processo, é desnecessária a realização de perícia/diligência solicitada.

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade se a autoridade fiscal apontou mais de uma razão para a autuação e se os produtos objetos de glosa contam de planilha anexa ao Auto de Infração à qual a autuada teve pleno acesso.

Quando da análise do processo por este Colegiado foi lavrada a seguinte ementa, objeto de Embargos:

CRÉDITO DE IPI PARA AQUISIÇÃO DE INSUMOS APLICADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NT.

Em conformidade com a Súmula CARF nº 20 não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

Esta decisão foi embargada sob o argumento de que a discussão não diz respeito ao créditos do IPI na aquisição dos bens, mas sim à suspensão do imposto nas aquisições, tendo sido recebido por despacho de admissibilidade nos seguintes termos:

Constata-se que a decisão embargada apreciou o cerne do litígio como se tratasse de créditos de IPI na aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos NT, conforme abaixo:

“4. Créditos de IPI na aquisição de insumos aplicados na fabricação de produtos NT. O assunto central da demanda diz respeito ao direito a créditos sobre pneus, explosivos e correias transportadoras utilizadas na atividade realizada pela Recorrente que alega a condição de preponderantemente exportadora como condição suficiente para fazer jus ao crédito, e que mesmo se não fosse, deveria ser considerada industrial e, finalmente que os pneus, correias e explosivos são produtos intermediários.

Todavia, este Colegiado não pode discutir estas matérias pois em conformidade com a Súmula CARF nº 20 não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

Por este motivo, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.”

Razão assiste à embargante. De fato, o próprio relatório do acórdão embargado indica que a matéria em litígio é a suspensão do IPI nas aquisições de produtos e não o creditamento de IPI, nos termos seguintes:

“Trata-se de Auto de Infração de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados em que a Autoridade Fiscal entendeu ter havido, por parte da autuada, descumprimento de condição para aquisição de produtos com suspensão do imposto. A autuação abrange os anos de 2013 a 2015.

A autuada adquiriu insumos com suspensão do IPI, nos termos do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, na qualidade de pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Em resumo, alegou a Autoridade Fiscal: - a autuada não é estabelecimento industrial e, portanto, não possui direito a créditos de IPI. Assim, não tem também direito de adquirir insumos com suspensão do imposto. Portanto, o vendedor (indústria ou equiparado) deveria ter destacado o IPI nas notas fiscais para a VALE, sendo considerado custo para essa filial; - ainda que a adquirente se revestisse da condição de estabelecimento industrial, os produtos objeto da controvérsia (explosivos, pneus e correias transportadoras), pela legislação de regência, não são aptos a gerar crédito de IPI por não se enquadrarem no

conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e, portanto, não poderiam se fornecidos à autuada com suspensão do IPI.

Por essas razões, entendeu ter havido descumprimento dos requisitos para a utilização da suspensão do IPI, o que acarretou o lançamento do IPI que deixou de ser pago pelo fornecedor dos insumos.”

Destarte, há necessidade de o colegiado apreciar o restante do recurso voluntário, pois apenas a nulidade do Auto de Infração foi objeto da decisão.

É o Relatório.

Voto

Raphael Madeira Abad. Relator.

1. Admissibilidade

Os Embargos de Declaração são tempestivos, e a matéria é de competência deste Colegiado, e foram recebidos por despacho de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

Os embargos foram recebidos nos seguintes termos:

Razão assiste à embargante. De fato, o próprio relatório do acórdão embargado indica que a matéria em litígio é a suspensão do IPI nas aquisições de produtos e não o creditamento de IPI, nos termos seguintes:

“Trata-se de Auto de Infração de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados em que a Autoridade Fiscal entendeu ter havido, por parte da autuada, descumprimento de condição para aquisição de produtos com suspensão do imposto. A autuação abrange os anos de 2013 a 2015.

A autuada adquiriu insumos com suspensão do IPI, nos termos do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, na qualidade de pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Em resumo, alegou a Autoridade Fiscal: - a autuada não é estabelecimento industrial e, portanto, não possui direito a créditos de IPI. Assim, não tem também direito de adquirir insumos com suspensão do imposto. Portanto, o vendedor (indústria ou equiparado) deveria ter destacado o IPI nas notas fiscais para a VALE, sendo considerado custo para essa filial; - ainda que a adquirente se revestisse da condição de estabelecimento industrial, os produtos objeto da controvérsia (explosivos, pneus e correias transportadoras), pela legislação de regência, não são aptos a gerar crédito de IPI por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e, portanto, não poderiam se fornecidos à autuada com suspensão do IPI.

Por essas razões, entendeu ter havido descumprimento dos requisitos para a utilização da suspensão do IPI, o que acarretou o lançamento do IPI que deixou de ser pago pelo fornecedor dos insumos.”

Destarte, há necessidade de o colegiado apreciar o restante do recurso voluntário, pois apenas a nulidade do Auto de Infração foi objeto da decisão.

Efetivamente houve a apontada omissão em relação à análise de matéria meritória, especificamente se a Suspensão de IPI na aquisição de produtos intermediários (correias transportadoras, pneus e explosivos) pela VALE, em razão ela entender, dentre diversos argumentos, que se trata de uma empresa jurídica predominantemente exportadora e que tais bens subsomem-se ao conceito de produtos intermediários, eis que estabelecem contato direto com o bem a ser produzido e se desgastam no processo produtivo.

2. Mérito

Antes de adentrar no mérito da questão propriamente dita é relevante analisar a norma que estabelece a referida suspensão de tributos, qual seja o artigo 29 da Lei. n. 10.637/03.

“Art. 29. As matérias-primas, os **produtos intermediários** e os materiais de embalagem, **destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente 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) bens de que trata o § 1o-C do art. 4o da Lei no 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo;

II - pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.” (destaques nossos)

A questão consiste em analisar se a Recorrente agiu corretamente ao comprar explosivos, pneus e correias transportadoras com a suspensão do IPI.

A pretensão foi denegada pela DRJ sob os argumentos de que:

(i) A recorrente não seria estabelecimento industrial e por este motivo não faria jus aos créditos de IPI.

(ii) Ainda que fosse considerada industrial, a Recorrente não faria jus aos benefícios eis que os produtos objeto da controvérsia (explosivos, pneus e correias transportadoras) não podem ser considerados produtos intermediários na produção dos minérios eis que falta-lhes a característica de atuação direta sobre o produto.

(iii) A sistemática da suspensão do IPI não tem por objeto reduzir a carga tributária, mas tão somente evitar o acúmulo de créditos, o que justificaria a possibilidade da sua suspensão apenas nos estabelecimentos que sejam contribuintes do tributo, ou seja, que realizam

a industrialização na forma da legislação do IPI. Isto explica o motivo porque a IN 948/2009 veda a aplicação do regime suspensivo tanto para os equiparados a industrial como para as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES NACIONAL.

(iv) O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 12, de 2014 deve ser interpretado em conjunto com o Ato Declaratório Interpretativo SRF 11, de 2003.

(v) Se os produtos intermediários utilizados em produtos NT não geram créditos de IPI, a lei não poderia permitir a sua aquisição com suspensão.

(vi) A possibilidade de aquisição de produtos intermediários com suspensão do IPI se subsume às regras gerais de direito ao crédito do IPI

A Recorrente insurgiu-se contra estes argumentos nos capítulos recursais que podem ser assim sintetizados:

2.1. Pedido de perícia técnica. (item 3.4 do RV)

A Recorrente pleiteia a realização de perícia técnica para demonstrar o consumo dos bens no processo produtivo, todavia não existe controvérsia acerca deste fato, aliás admitido pela própria DRJ, e a discussão diz respeito à interpretação do que vem a ser “atuação direta”.

Neste caso é de se salientar que uma eventual perícia não iria esclarecer mais do que já existe nos autos, razão pela qual entendo que deve ser indeferida.

2.2. Suspensão de IPI na aquisição de produtos por empresa jurídica predominantemente exportadora.

O assunto central da demanda diz respeito à Suspensão de IPI na aquisição de correias transportadoras, pneus e explosivos pela Recorrente, em razão dela entender, dentre diversos argumentos, que se trata de uma empresa jurídica predominantemente exportadora e que tais bens são produtos intermediários.

2.3. Argumento segundo o qual o fato da Recorrente ser uma pessoa jurídica preponderantemente exportadora é CONDIÇÃO AUTÔNOMA para a suspensão do IPI (item 3.2 do RV)

O primeiro capítulo recursal foi elaborado no sentido de que o fato da Recorrente ser uma pessoa jurídica predominantemente exportadora seria condição autônoma e suficiente para a fruição do benefício.

A fiscalização, no que foi acompanhada pela DRJ, entendeu que para a fruição do benefício não basta que a pessoa seja predominantemente exportadora, sendo também necessário que o estabelecimento seja qualificado como industrial contribuinte do IPI, ou seja, que para adquirir os produtos com suspensão do tributo seria imprescindível que o estabelecimento realizasse operações tributadas com produtos transformados no estabelecimento.

Todavia, como bem mencionado pela Recorrente em sua Impugnação e no seu Recurso Voluntário a lei estabelece hipóteses isoladas de suspensão, quais sejam:

Da simples leitura do artigo percebe-se que ele prevê três hipóteses de suspensão do IPI na saída de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem:

- (i) quando forem adquiridos por estabelecimento que se dedique à “elaboração” dos produtos especificados no *caput*;
- (ii) quando adquiridos por estabelecimentos industriais que fabriquem os produtos especificados nas alíneas do inciso I do §1º;
- (iii) quando forem adquiridos por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, nos termos do inciso II do §1º.

O Acórdão da DRJ, ao tratar da questão, realizou interessantíssima análise da teleologia da norma em questão, que não seria a de desonerar a exportação, mas sim evitar o acúmulo de créditos, bem como menciona as restrições impostas às pessoas optantes pelo SIMPLES NACIONAL. Também há restrições à suspensão quando os produtos são adquiridos por pessoas físicas inscritas no CNPJ. Assim tratou o Acórdão proferido pela DRJ:

Mesmo diante dessa alteração de interpretação, jamais se cogitou de retirar a necessidade de haver processo industrial por parte da adquirente.

Faz-se necessário comentar a possibilidade de suspensão para estabelecimentos preponderantemente fabricantes de **produtos não-tributados (NT)**¹⁰. Como se sabe, MP, PI e ME utilizados em produtos NT não conferem ao estabelecimento o direito ao crédito de IPI.

Como, então, a lei permite sua aquisição com suspensão?

Sendo o **estabelecimento industrial**, é possível que adquira MP, produto PI e material de embalagem ME para produzir, também, produtos NT. Apenas assim será possível que se adquira MP, PI e ME com suspensão do IPI por estabelecimento que elabore, além de produtos sujeitos ao imposto, produto NT.

Que fique claro que tal possibilidade não existe para um estabelecimento que não seja contribuinte do IPI¹¹, como é o caso da autuada.

Por último, resta uma palavra sobre o fato de a autuada possuir em seu favor o ADE nº 57, de 2009, que trata da suspensão do IPI de seu interesse. Tal fato é incontroverso, vez que citado tanto pela autoridade fiscal quanto pela autuada.

A simples existência de Ato Declaratório Executivo nos termos citados não traz embaraço ao entendimento até aqui defendido e tampouco traz qualquer direito à fruição da suspensão pela adquirente sem que sejam atendidos os requisitos da legislação no procedimento estabelecido para a concessão do registro de pessoa jurídica preponderantemente exportadora, não há previsão de análise prévia do processo produtivo da solicitante. Cabe à solicitante analisar se lhe assistiria o direito de utilização da suspensão. E no caso concreto, como se viu, não há esse direito.

Ademais, cabe registrar que o ADE 57, de 2009, refere-se à MP, PI e ME a serem utilizados na industrialização de produtos destinados à exportação. Ora, como já ficou antes demonstrado, o termo **industrialização** tem um sentido próprio que atrai todos os conceitos específicos da legislação do IPI.

Efetivamente o CARF tem diversos entendimentos no sentido de que em consonância com o artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, só há direito de dar saída com suspensão para os estabelecimentos caracterizados como industriais. Aqueles com perfil de equiparados, como no caso presente, estão afastados de tal prerrogativa. (Acórdão 3302-008.003, 28.01.2020)

A CSRF entende que o estabelecimento comprador tem que ser industrial

Somente pelo nome adotado seria possível verificar ou questionar se as vendas realmente estavam sendo efetuadas para estabelecimento industrial. São cautelas necessárias a quem pretende usufruir de benefício fiscal. Portanto, é óbvio que se o industrial receber declarações de empresas que, notoriamente, não são do tipo industrial, deve recusá-las e dar saída de seus produtos sem a suspensão do IPI. Prevalendo esse entendimento, constante do acórdão recorrido e do voto da ilustre relatora, a exigência também poderia ser afastada se a venda fosse efetuada para uma transportadora ou um salão de beleza e eles declararem que cumprem as exigências. Iríamos aceitar tamanho desprezo à exigência legal? Não me parece razoável essa possibilidade. (9303-010.684)

Todavia a questão tratada no presente processo é diversa, eis que a lei, ao estabelecer as hipóteses, criou os mencionados requisitos apenas no caput e no parágrafo primeiro.

No caso do parágrafo segundo não há a exigência de que seja industrial fabricante ou que realize operações tributárias, segundo o artigo 29 da Lei. n. 10.637/03.

“Art. 29. As matérias-primas, os **produtos intermediários** e os materiais de embalagem, **destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente 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) bens de que trata o § 1o-C do art. 4o da Lei no 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo;

II - pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.” (destaques nossos)

Por este motivo, voto no sentido de dar provimento aos Embargos Declaratórios para afirmar que no caso das pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, como é o caso da Recorrente, não se aplicam as exigências estabelecidas para outras empresas.

Todavia ainda é necessário aferir se os bens adquiridos subsomem-se ao conceito de produtos intermediários.

2.4. Argumento de que a atividade da Recorrente é industrial, e que o conceito de industrialização não é afetado pelo fato das mercadorias produzidas não estarem sujeitas à cobrança do IPI. (Item 3.4.2 do RV) Argumento de que a Recorrente é uma industrial pelo fato de promover a modificação da natureza física e química no

minério por ela extraído, na modalidade industrialização por beneficiamento de que trata o art. 4 do RIPI. (item 3.4. e 3.4.1 do RV)

O Acórdão recorrido sustenta que (i) o benefício da suspensão tributária do IPI só pode ser concedido a indústrias, e que (ii) o conceito de indústria somente abrange as atividades que geram produtos tributados ou, por exclusão, que (iii) as empresas transformadoras que vendem produtos NT (não tributados) não podem ser considerados indústria.

A Recorrente sustenta que a sua atividade é industrial em razão do beneficiamento do minério, que passa de uma rocha a um produto química e fisicamente diverso, apto ao uso industrial, qual seja o minério de ferro, classificado no CÓDIGO 2601.12.00 da TIPI sob a notação NT (não-tributado).

A questão, portanto, inicia com a definição do conceito de indústria.

A decisão sob exame entendeu que a atividade da Recorrente não pode ser considerada como industrial em razão do fato de que o produto obtido possui a notação NT (não tributado). Tal raciocínio decorre do fato de que, segundo a DRJ, apenas podem ser considerados industrializados os produtos que estejam no campo de incidência do IPI, o que faz, por sua vez, com fundamento no artigo 6º da Lei n. 10.451/2002:

Art. 6º O campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado).

Industrialização, segundo a interpretação da DRJ, seria o procedimento do qual resulta um produto que se encontra no campo de incidência do IPI e, por exclusão, todos os processos que não se encontram no campo de incidência do IPI não podem ser considerados como industrializados.

Admite poder haver um processo produtivo complexo, transformador, mas que sob o aspecto jurídico-tributário não seja considerado industrialização, por gerar produtos não tributados, o que faz com arrimo no Parecer Normativo CST n. 204/72 e no Parecer Normativo CST 149/74.

Segundo este raciocínio, o conceito de industrialização, que é estabelecido pelo direito privado, passaria a ser pautado pelo direito tributário, quando na verdade é o direito tributário que deve aproveitar-se dos conceitos do direito privado para a incidência dos tributos, inclusive por força do artigo 110 do CTN, que veda à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente pela legislação.

A industrialização, nos termos do artigo 4º do RIPI/2010 é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como a transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou recondicionamento, renovação ou recondicionamento.

Desta forma, interpretar a norma do artigo 29 da Lei. n. 10.637/03 de forma a limitar a definição do conceito de “industrialização” apenas à “industrialização de bens tributáveis” significaria mácula ao já mencionado artigo 110 do CTN. Tratando de limitação de definição do conceito, caso o legislador quisesse restringir a suspensão à industrialização cujo produto resultasse em bens tributáveis deveria ter feito expressamente, mas não alterando conceitos do direito privado.

Esta controvérsia não é inédita no direito tributário e ocorre com alguma frequência, merecendo destaque a pretensão do legislador ordinário em equiparar o faturamento à receita bruta, por óbvio declarada inconstitucional.

Não é coerente que a Recorrente seja tratada como indústria para alguns fins, como obrigações cíveis, trabalhistas e regulatórias, todavia não seja considerada indústria para fins tributários.

Também não é coerente admitir que algo passe a ser uma indústria ou deixe de ser em razão da mudança da norma tributária, quando na verdade, é importante repetir, as definições do direito civil que alteram o direito tributário e não o inverso.

Impossível condicionar a utilização da suspensão à mera existência de processo produtivo, tal como faz a atuada. É preciso mais. Seria necessário existir um processo industrial, nos precisos termos definidos na legislação do IPI. E o processo produtivo realizado pela atuada não é, repita-se, processo industrial.” (destaque nosso)

A decisão atacada também utiliza um aspecto financeiro para a realização desta interpretação, qual seja o de que a suspensão do IPI só poderia ocorrer quando o bem produzido for tributado, pois caso contrário haveria um vácuo de tributo, valendo-se da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 (posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 2002):

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

Este argumento utilizado pelo Acórdão proferido pela DRJ parece voltar-se contra a própria tese nele defendida pois, analisando-se a teleologia da norma, cujo objetivo é reduzir o custo das mercadorias exportadas, evitando a ‘exportação de tributos’.

Em última análise, ao reduzir o tributo incidente sobre as matérias primas, produtos intermediários utilizados nos bens exportados atingirá o fim da norma, qual seja, repita-se “atribuir melhores condições operacionais e de fluxo financeiro para as empresas nacionais, tornando-as mais competitivas, inclusive mediante redução de preços de seus produtos”.

Por estes motivos, voto no sentido de que a atividade realizada pela Recorrente é industrial e que este fato não é alterado em razão dela produzir bens não tributados.

2.5. Argumento de que os bens adquiridos com suspensão de IPI são produtos intermediários (item 3.4.3 do RV)

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

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

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

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

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

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

4.7 - Conclusão do tópico

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

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

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

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

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

PARTES OU PEÇAS DE MÁQUINAS, AINDA QUE SE DESGASTEM NO PROCESSO PRODUTIVO E TENHAM VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O conceito de insumo da legislação do IPI está detalhadamente consignado no Parecer Normativo CST nº 65/79, que interpreta que geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto sensu”, e material de embalagem), quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas (exceção ainda explicitada nos Pareceres Normativos CST nº 181/74 e Cosit/RFB nº 3/2018), sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente..

INCLUSÃO DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO DO IPI POR LEI ORDINÁRIA. IMPOSSIBILIDADE, CONFORME JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STF. É firme a jurisprudência do STF (aplicando o mesmo entendimento do RE nº 567.935/SC, julgado com repercussão geral, para os descontos incondicionais) no sentido de que o frete não poderia compor a base de cálculo do IPI, o que levou inclusive à edição da Nota PGFN/CRJ/Nº 623/2017, propondo a dispensa de recorrer também no caso das contestações quanto à inclusão desta parcela pela mesma Lei nº 7.798/89, por ser matéria reservada à lei complementar, conforme art. 146, III, “a, da Constituição Federal, estabelecendo o CTN, em seu art. 47, II, “a”, que a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria. (Acórdão 9303-009.690 de 16 de outubro de 2019)

Passa-se então à análise dos bens individualmente:

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

PNEUS FORA DE ESTRADA - O mesmo tratamento deve ser dado aos pneus fora de estrada empregados nas máquinas, caminhões e tratores, pois embora eles travem contato com o solo que posteriormente será moído para transformar-se em rocha extraída e depois em minério, não passa de uma parte de uma máquina. Sendo uma peça de máquina voto no sentido de negar provimento à pretensão de que seja adquirida com suspensão de IPI.

EXPLOSIVOS – Não há dúvidas que os explosivos utilizados para a mineração (i) integram o processo produtivo (ii) 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 contado direito 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 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.

3. Conclusões

Por todo o exposto é de se conhecer os embargos declaratórios para reconhecer a omissão em relação à análise da matéria atinente à possibilidade da Recorrente adquirir correias transportadoras, pneus fora de estrada e explosivos com suspensão de IPI, para reconhecer que à Recorrente não assiste este direito por não se tratarem efetivamente de produtos intermediários, negando-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad.