



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

Processo nº 11080.732116/2013-16
Recurso nº
Resolução nº 3402-001.345 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Data 19 de abril de 2018
Assunto IPI
Recorrente GERDAU AÇOS ESPECIAIS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz, Vinicius Guimarães (suplente convocado em substituição ao Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Carlos Augusto Daniel Neto e Waldir Navarro Bezerra.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (fls. 448/451) para cobrança de valores devidos a título de Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), em face de o estabelecimento industrial ter deixado de recolher ou ter recolhido a menor o imposto federal em decorrência da escrituração e utilização de crédito como matéria prima (MP), material de embalagem (ME) ou produto intermediário (PI) em desacordo com a legislação vigente, acrescido de multa de ofício de 75%, bem como juros.

Por bem consolidar os fatos ocorridos neste processo até o julgamento de primeira instância, colaciono os principais trechos do relatório do Acórdão n. 14-52.430,

exarado pela 8ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) de Ribeirão Preto (RPO), *in verbis*:

Neste relatório as glosas foram agrupadas em grupos semelhantes para melhor embasamento legal. Os créditos de IPI glosados foram divididos nos seguintes grupos:

1- Aquisições de mercadorias não enquadradas no conceito MP, PI ou ME conforme art. 164, I e art. 226, I do RIPI/2002 e art. 226, I do RIPI/2010;

2- Aquisição de ferramentas (pareceres CST 181/74, 260/71);

3- Aquisição de Partes e Peças (pareceres CST 181/74, 260/71);

4- Aquisição de Refratários;

Em consequência destas glosas, foi reconstituído o livro de apuração do imposto e calculado imposto devido no montante de R\$ 9.845.040,28 (inclusive juros de mora e multa de ofício)

Cientificada da autuação, a contribuinte ingressou com impugnação alegando, em resumo, o que se segue:

1. Pela semelhança dos argumentos de fato e de direito, a Impugnante requer, antes de tudo, a reunião de todos os processos de ressarcimento, para que tramitem em conjunto e sejam objetos de um único julgamento, em atenção ao princípio da economia e eficiência processuais, bem como em atenção ao princípio da segurança jurídica, a fim de se evitar a existência de decisões conflitantes ou divergentes sobre a mesma matéria e pressupostos fáticos e jurídicos.

2. A Impugnante acata parte das glosas realizadas, efetuando, assim, o recolhimento parcial no valor de R\$ 235.692, 08 (duzentos e trinta e cinco mil, seiscentos e noventa e dois reais e oito centavos), conforme comprovante ANEXO V, correspondente a: (i) principal - R\$ 142.004,71 + (ii) multa - R\$ 53.251, 77 + (iii) juros - R\$ 40.435,60.

3. Em preliminar suscitou a nulidade do auto de infração pela falta de comprovação dos fatos alegados e pela necessidade de perícia técnica, alegando que por mais diligentes que as Autoridades Fiscais tenham sido, comparecendo ao estabelecimento da Impugnante para conhecer seu processo industrial e a possível aplicação e forma de consumo dos materiais objetos dos creditamentos, impossível a tais profissionais abordar cada um deles e deter-se às especificidades da aplicação/função e forma de consumo de cada um deles, de forma a ter acuracidade total em todas as conclusões, sobretudo porque, como informado durante os procedimentos de fiscalização, a especialização dos Ilustres Fiscais não é da área de siderurgia, uma vez que possuem formação nas áreas contábil e jurídica e, por isso, s. m. j, a despeito de todo o cuidado na análise dos créditos e materiais, não têm os necessários conhecimentos técnicos de engenharia e produção que seriam suficientes para uma avaliação conclusiva sobre o enquadramento de todos os materiais. O Superior Tribunal de Justiça, em inúmeros julgados, já se manifestou sobre o assunto, esclarecendo que, em se tratando de processo que envolva a verificação da

"utilização de material no processo produtivo, diante da complexidade da atividade empresarial e por imposição da efetividade da jurisdição, demanda produção de prova pericial, nos termos do art. 420, I, do CP. Por tal leitura, a classificação feita pela empresa deve prevalecer até que se prove o contrário, não podendo o Fisco partir de presunções, sem trazer aos autos prova suficiente para tal afirmação. Se o Fisco não traz aos autos a prova necessária (no caso, a prova pericial), deve prevalecer incólume o enquadramento feito pela empresa, bem como os creditamentos por ela realizados. Uma vez verificada a eventual dúvida sobre a legitimidade dos creditamentos feitos pela empresa, por todos os esclarecimentos prestados durante o atendimento à fiscalização, segundo a consagrada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acima mencionada/retratada, as Autoridades Fiscais só poderiam seguir os seguintes dois caminhos: a) aplicar a dúvida em favor da empresa/contribuinte, mantendo-se o enquadramento por ela feito pela, na ausência de prova cabal sobre o não enquadramento dos materiais no conceito de materiais intermediários; ou b) constituir prova pericial conclusiva/cabal/irrefutável, para que fosse esclarecida de forma técnica e objetiva a utilização e consumo dos materiais glosados.

Como não foi seguido nenhum destes caminhos pelas Autoridades Fiscais, não resta outro caminho aos Eminentes Julgadores senão declarar NULO o lançamento.

Ou ainda, deve-se admitir, preliminarmente, a realização da prova pericial pela Impugnante, a fim de comprovar, de uma vez por todas, a legitimidade de seus créditos. Não declarar nulo o lançamento, ou não admitir a prova pericial, atentar-se claramente contra o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a Autoridade Fiscal tem o dever de fundamentar, motivar e justificar o lançamento, sob pena de nulidade absoluta, e ainda, representará inequívoca violação aos princípios constitucionais da ampla defesa, da segurança jurídica e da motivação dos atos administrativos.

4. Todos os produtos glosados consomem-se e desgastam-se no processo produtivo, como elementos indispensáveis, e que, exatamente por isso, fazem parte do custo de produção dos produtos colocados à venda e, bem por isso, fazem jus ao creditamento do IPI incidente nas respectivas aquisições, por força do princípio da não cumulatividade de tal imposto. No caso dos materiais classificados como partes e peças de máquinas e equipamentos (considerados como materiais de manutenção sem direito ao crédito do imposto), não faz nenhum sentido o entendimento das Autoridades Fiscais, sobretudo porque há expresse reconhecimento de que se tratam de materiais consumidos no processo produtivo e de forma acelerada, em razão das altíssimas temperaturas e/ou contato direto a que são submetidos, não preenchendo, portanto, os requisitos para o enquadramento como bens do Ativo Imobilizado, nos termos da legislação contábil e de Imposto de Renda, muito menos como materiais de consumo, tendo em vista serem consumidos, inegavelmente, no processo produtivo e por força da ação de agentes do processo (com as altíssimas temperaturas, por exemplo). Especificamente em relação aos MATERIAIS REFRAATÓRIOS, o equívoco da Autoridade Fiscal é ainda mais evidente, uma vez que, mesmo tendo por base a sua restritiva interpretação, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79.

não[sic] há dúvidas de que tais materiais se adéquam ao conceito de "produtos intermediários", conforme reiterada jurisprudência dos tribunais administrativos e/ou judiciais. Para comprovar todas as alegações, informa desde já que irá apresentar, após o protocolo da Impugnação, uma planilha com a descrição mais detalhada dos materiais, sua função, forma de consumo e tempo de vida de útil, com vistas a elucidar ainda mais o que já foi apresentado durante o atendimento à fiscalização (oportunidade em que o grande número de materiais objetos de análise -total dos créditos informados no período - impediu o aprofundamento necessário em cada um deles) e corroborar o que será aqui argumentado, acrescentando, quando for o caso, fotos ilustrativas para evidenciar que, após o uso/emprego no processo produtivo, a grade maioria dos materiais, se desgasta totalmente, perdendo totalmente suas características físico-químicas, de forma que se tornam absolutamente imprestáveis para a atividade a que se destinam.

5. O sistema de creditamento do IPI, tem sua origem na Constituição da República, em cujo art. 153, § 35, inciso II, há clara determinação de que tal imposto será não cumulativo, compensando-se em cada operação o que for devido na(s) operação(ões) anterior(es), sendo esta verdadeira norma de proteção ao contribuinte que integra, pois, o que o Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, denominou de Estatuto do Contribuinte, ao qual o Fisco deve o seu pleno acatamento. Tal sistemática da não cumulatividade, quando de sua introdução no ordenamento jurídico brasileiro, teve como fundamento a necessidade de se extinguir a anterior e injusta tributação em cascata, caso em que o imposto de venda era cobrado sobre o preço total de cada fase do processo de venda do produto, de forma a assegurar que, nos 'novos' moldes (da não cumulatividade), o imposto incidente sobre todos os componentes do processo produtivo das empresas industriais possa ser deduzido do imposto que recairá sobre o produto final posto em circulação. Neste sentido, para a apreciação do presente caso, é preciso partir da premissa de que tal não cumulatividade determinada na Constituição da República assegura à Manifestante, como contribuinte do IPI, um DIREITO AMPLO E IRRESTRITO de proceder ao crédito de todos os produtos industrializados que ingressem em seu estabelecimento como elemento integrante de seu processo produtivo, sejam eles matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, materiais de consumo e bens integrados ao ativo permanente. Também se deve partir da premissa de que, ao contrário do que ocorre com o ICMS, para o qual a Constituição abre exceção a tal não cumulatividade, no caso do IPI, a Carta Magna não estabelece qualquer limitação. Evidente, pois, que, tratando-se de norma ou princípio de proteção do contribuinte, à qual nem mesmo a Carta Magna impôs limitação, obviamente, ao ente tributante é vedado restringi-la ou, no dizer de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, amesquinhá-la. Ou seja, o legislador constituinte alcançou ao contribuinte o direito de se creditar do IPI relativamente a todos os produtos que ingressem em seu estabelecimento, sem qualquer restrição ou limitação. Em outras palavras, pode-se afirmar que todas as aquisições de produtos industrializados dão ao adquirente o direito de apropriar-se do IPI, restando evidente o direito da Impugnante ao crédito relativamente a todos os produtos que foram objetos das glosas.

6. Dessa maneira, evidente também se mostra a improcedência do entendimento das Autoridades Fiscais, que, não obstante a clareza do texto constitucional e a inexistência de limitação ao direito aos créditos do IPI, deixaram de reconhecer o direito de crédito da Impugnante por admitir, com base nos Pareceres Normativos CST nº 181/74, 260/71 e 65/79, segundo os quais apenas os bens utilizados no processo produtivo, desgastados ou consumidos por contato físico com o produto em fabricação poderiam ser classificados como insumos do processo produtivo e, assim, poderiam ser enquadrados na categoria dos produtos intermediários, ensejando o direito ao crédito do imposto, ficando afastada a possibilidade de creditamento em relação a todo e qualquer material enquadrado como partes e peças de máquinas e equipamentos, inclusive, os materiais refratários, mesmo admitindo que se desgastam e se consomem diretamente no processo produtivo, em contato direto com os produtos em fabricação, em função da ação exercida pelo produto em fabricação ou pelos agentes do processo (altíssimas temperaturas, peso dos insumos ou dos produtos/barras de aço), tornando-se totalmente imprestáveis para as finalidades a que se destinam. Tal argumento, relacionado aos materiais enquadrados como partes e peças de equipamentos, reconhecidamente consumidas em contato físico/direto com os produtos em fabricação, além de incompatível com todo o exposto acima, é totalmente contraditório à premissa de que, para que seja assegurado o direito ao crédito, seria exigido o contato físico com o produto em fabricação. Se assim fosse, de fato, a grande maioria dos materiais glosados não teria sido objeto das glosas, por serem, reconhecidamente, consumidos no processo em contato direto/físico com os produtos em fabricação (guias; refratários; lingas; funil; sensores de panela, disco LAM, dentre outros).

7. Ainda que a Constituição não tivesse delimitado a abrangência do princípio da não cumulatividade, assegurando-o de forma ampla e irrestrita, ainda assim, não haveria dúvidas quanto ao direito à manutenção dos créditos sobre os itens classificados pela Impugnante como materiais intermediários, por serem empregados, utilizados, desgastados, consumidos, integrados e indispensáveis ao seu processo de industrialização, dentre os quais se destaca o TERMOPAR ou SENSOR TERMOTIP, utilizado na medição de temperatura de metais e ligas até a temperatura de 1820°C em conversores LD, altos fornos, fornos elétricos a arco ou indução, fornos de cadinho, painéis, distribuidores de lingotamento contínuo, ou qualquer outro ponto de medição que permita a imersão de sensores. Isso porque, seja em relação a este material, cujo consumo se dá, inclusive, em contato direto com os produtos em fabricação, bem como a todos os demais, a despeito do amplo direito assegurado na Constituição, a Impugnante não tem cingido-se a observar o disposto no Regulamento do IPI/2010.

8. Frise-se que os produtos cujos créditos foram glosados pelas Autoridades Fiscais são integralmente utilizados no processo produtivo da Impugnante, não integram, de forma alguma, o seu ativo permanente, nem podem ser classificados como bens de uso ou consumo, pelo simples fato de serem empregados, se desgastarem, se consumirem ou serem utilizados no processo industrial, como necessários e indispensáveis ao processo de industrialização. Por isso é que se mostra absolutamente improcedente o entendimento das

Autoridades Fiscais, na medida em que inteiramente balizado nos Pareceres Normativos CST nº 260/71, 181/74 e 65/79, a partir dos quais concluíram ser vedado o creditamento de partes e peças de equipamento, bem como, para o enquadramento como "produtos intermediários", exigem o contato direto com o produto em fabricação. A bem da verdade e considerando-se tudo que até agora se expôs sobre o amplo e irrestrito direito assegurado pela Constituição de 1988 aos créditos sobre todos os produtos industrializados adquiridos para emprego no processo de industrialização, tais Pareceres Normativos não podem ser aplicáveis quando fixam normas que fogem à sua competência e legitimidade. Até porque, na linha do que foi dito acima, a norma constitucional da não cumulatividade não faz qualquer alusão à forma de consumo dos produtos que adquiridos para o emprego no processo produtivo, não sendo lícito ao legislador infraconstitucional. nem[sic] ao intérprete, restringir o alcance da garantia constitucional, exigindo o contato direto com o produto em fabricação. Nem mesmo a legislação ordinária faz tal exigência, conforme acima se expôs acerca do art. 226,1, do Regulamento do IPI/2010, que somente exige que o produto seja consumido no processo de industrialização, não fazendo, pois, qualquer alusão à forma de consumo, muito menos ao contato direto. Neste sentido, não é lícito aos referidos Pareceres Normativos distinguir onde a própria Constituição da República, ou as normas superiores de caráter complementar ou ordinário, não distinguiram.

9. Mais do que isso, há que prevalecer o princípio da legalidade, por meio do qual, na Administração Pública, seus agentes somente podem fazer o que a lei os autoriza (art. 37 da Constituição Federal), cabendo-lhes, ainda, observar que a Constituição da República dispõe como garantia fundamental que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algumas coisas e não em virtude de lei" (art. 5º, inciso II). Nesta linha, **não se pode admitir como legítimas quaisquer disposições do Pareceres Normativos mencionados pelas Autoridades Fiscais, ou de quaisquer outras normas inferiores que impliquem na criação de obrigações que extrapolem o teor da lei de regência, até porque, nos casos dos Pareceres Normativos, são anteriores à Constituição vigente e devem a ela se adequar, no momento da aplicação pelo intérprete e aplicador. Assim, os créditos de IPI referentes aos produtos cujos créditos foram glosados são passíveis de serem considerados no cômputo do crédito de IPI, pois se enquadram perfeitamente no conceito de produtos intermediários trazido pelo RIPI acima mencionado (art. 226, inciso I, do RIPI/2010) como insumos CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.**

10. Não há dúvidas de que a interpretação das Autoridades Fiscais quanto à expressão "produtos intermediários", exigindo o contato direto ou excluindo bens que, inegavelmente, se desgastam e se consomem no processo produtivo, é uma interpretação extremamente restritiva e dissonante da interpretação dada pela doutrina e jurisprudência, passando por um equivocado entendimento acerca do termo "integrar" e "consumir".

11. Assim, analisando os conceitos acima, verificamos que os produtos intermediários objetos das glosas no presente caso, de fato, não se integram, se incorporam ou compõem os produtos industrializados pela

Impugnante, mas todos eles efetivamente se consomem, se desgastam, se corroem, se esgotam em seu processo produtivo industrial.

12. Recentemente, a empresa GERDAU AÇOMINAS S/A, pertencente ao mesmo Grupo Econômico a que pertence a Impugnante, obteve a confirmação de tais créditos, por meio do acórdão de nº 3302001.954 da 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, proferido nos autos do Recurso Voluntário no processo de nº 10680.006760/2007-57, cuja ementa segue abaixo:

(...)

*13. Em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em 20/02/1979, nos autos do Recurso Extraordinário de RE 90.205-8/RS (Ministro Soares Munos), a empresa GERDAU AÇOS LONGOS S/A, por sua unidade então denominada SIDERÚRGICA RIOGRANDENSE, localizada na cidade de Sapucaia do Sul/RS, obteve decisão absolutamente cristalina que já conta com mais de 30 (trinta) anos de trânsito em julgado, por meio da qual **foi reconhecido o direito ao creditamento do IPI incidente sobre as aquisições de materiais refratários.***

14. Para comprovar o alegado, a Impugnante apresenta cópia dos laudos do Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo - IPT de ns 6.161, 6.358 e ns 6.359 (ANEXO V) e, como acima informado, apresentará adiante planilha com o detalhamento dos materiais objetos das glosas (descrição, aplicação, função e tempo de vida útil), planilha esta que só não está sendo apresentada neste momento, tendo em vista a necessidade de se aprofundar em todos os materiais, o que se tornou impossível no prazo de impugnação, em razão do grande número de itens glosados.

15. Requer a Impugnante, desde já, realização de perícia técnica, haja vista que somente técnico com conhecimentos específicos de engenharia e mediante visita técnica ao seu estabelecimento industrial poderá esclarecer sobre seu processo de industrialização e utilização dos produtos, cujos créditos foram glosados, no processo siderúrgico. E, para que não haja dúvidas sobre o cabimento e necessidade da prova pericial, reitere-se, como adiantado na preliminar de nulidade do Auto de Infração, que o Superior Tribunal de Justiça possui consagrado entendimento sobre o assunto, deixando absolutamente claro que, em se tratando de processo que envolva a verificação da "utilização de material no processo produtivo, diante da complexidade da atividade empresarial e por imposição da efetividade da jurisdição, demanda produção de prova pericial. Assim, ex vi do art. 16, IV do Decreto nº 70.235/72, a Impugnante indica como seu assistente técnico o Sr. OSVANDIR RICARDO SILVA GASPARG, brasileiro, casado, contador, CPF nº 278.393.380-20, CI nº 2010458715, residente e domiciliado na Rua Victor Silva, 135, Bairro Camaquã, na cidade de Porto Alegre/RS, CEP 91.910-170, cujos telefones para contato são (51) 3450-7556 e (51) 3450-7528. 167. E ainda, apresenta, desde logo, os quesitos que entende necessários a elucidação da controvérsia, a saber:

(...)

16. *Em atenção ao princípio processual da eventualidade, cumpre argumentar que, caso, por remota hipótese, seja mantido o lançamento, deverá ser objeto de revisão a multa de ofício aplicada, eis que, dada a sua natureza punitiva, aplicada em percentual de 75% (setenta e cinco por cento), extrapola o limite do razoável e viola o princípio do não confisco, previsto no inciso IV, do art. 150, da Constituição. O Supremo Tribunal Federal tem sido palco de grandes discussões acerca da aplicação de tal princípio às multas sancionatórias ou punitivas (sejam as moratórias/de ofício ou as decorrentes de obrigações acessórias) definidas em dispositivos legais e aplicadas pela Administração Tributária, sempre com vistas à consagração dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade como balizadores da atuação do Estado, no exercício do seu Poder de Tributar. Neste sentido, há muito se pode verificar, pelas decisões proferidas por aquela Suprema Corte, a real tendência de se consagrar o entendimento de que o exercício do Poder de Tributar do Estado não pode e não deve chegar à "desmedida de poder de destruir".*

17. *Ainda em atenção ao princípio da eventualidade processual, adiante-se que, a multa eventualmente mantida não poderá se submeter, à frente (até que se promova a quitação do crédito tributário efetivamente devido), à incidência de juros de mora. Os juros de mora, típica sanção de natureza civil, têm apenas a função de indenizar (ressarcir, compensar, reparar) o dano emergente de um ilícito (inadimplemento). e[sic] no direito tributário tornam-se exigíveis sobre[sic] o montante de tributo devido, a partir do primeiro dia subsequente ao prazo legal de vencimento. Tais juros são calculados sobre o tributo não pago e, por sua indiscutível natureza ressarcitória. Visam [sic] simplesmente indenizar o Estado pelo prejuízo sofrido com a privação e indisponibilidade do dinheiro durante certo prazo, em face do não pagamento do tributo na data fixada em lei e em razão do princípio da natural fecundidade e produtividade do dinheiro. É dizer, configuram-se, pois, uma forma particular de ressarcimento estimatório dos prejuízos emergentes do evento danoso (pagamento fora do prazo). Dessa inteligência é possível afirmar, sem outros desdobramentos, a ILEGITIMIDADE da cobrança conjunta de multa isolada e juros de mora, na medida em que a multa isolada não deflui do descumprimento de uma norma impositiva de pagar tributo, mas sim do descumprimento de uma norma impositiva de fazer ou não fazer determinada conduta fiscal (obrigação acessória), destituída de valor patrimonial. Sendo a obrigação acessória uma relação jurídica não patrimonial, inexistente o suporte fático (dano patrimonial) à imposição dos juros de mora, que são cobrados como indenização por ter o devedor ficado com o dinheiro em seu poder, ao invés de entregá-lo ao Estado, recompondo o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. Só se pode falar em dano patrimonial e na aplicação dos juros de mora como indenização quando está presente a falta de pagamento de tributo. Na imposição da multa isolada o fato ilícito que está em jogo é o interesse público de fiscalizar o funcionamento do aparato administrativo para a apuração e cobrança dos tributos, identificando um "perigo de dano patrimonial" para o erário, não um dano efetivo e mensurável em dinheiro de um tributo que deixou de ser pago ou sonogado. Ademais, é importante ter-se a consciência de que, na indenização, a causa não é o ilícito em si, mas o efetivo dano causado ao patrimônio alheio. Via de regra de um fato ilícito decorre*

um dano, sendo por isso uma outra realidade jurídica e que exige uma medida de proporção entre o dano efetivo, sua quantificação e o ressarcimento que faz voltar à mesma situação patrimonial anterior. Por afinidade de razões, à luz da técnica pura do direito, torna-se também ilegítima a incidência dos juros de mora sobre as multas fiscais em quaisquer de suas modalidades, mormente sobre as multas de mora e de ofício/proporcional, conforme prática adotada pelas autoridades fiscais da Receita Federal do Brasil. Afinal, no caso das multas de mora ou multa de ofício/proporcional, tanto a multa fiscal, de índole exclusivamente punitiva, quanto os juros de mora, de caráter indenizatório, constituem-se sanções pecuniárias derivantes do não pagamento do tributo. São normas sancionadoras que incidem pelo descumprimento de uma norma impositiva de pagar o tributo. Diante da Teoria Geral do Direito, é de causar espécie a tese fiscalista da incidência dos juros de mora sobre as multas fiscais.

(...)

Por fim, requereu o recebimento da presente Impugnação, mantendo-se a exigibilidade do crédito tributário suspensa até decisão final do processo.

a. em preliminar, o reconhecimento e declaração de nulidade do Auto de Infração, pelos motivos acima informados;

b. no mérito, que seja julgado improcedente, tendo em vista a conformação de todos os bens e serviços envolvidos na glosa ao conceito de materiais intermediários/insumo;

c. em atenção ao princípio da eventualidade processual, caso seja mantido, no todo ou em parte o lançamento, o abatimentos dos valores já recolhidos, conforme comprovante anexo, e a redução do percentual da multa aplicada, bem como a não incidência juros sobre ela, nos termos acima mencionados;

d. por derradeiro, protesta por outros meios de prova em direito admitidos, como a documental e a prestação de esclarecimentos e formulação de quesitos suplementares de perícia que se fizerem necessários.

Sobreveio então o Acórdão 14-52.430, da 8ª Turma da DRJ/RPO, negando provimento à impugnação da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 PEDIDO DE PERÍCIA. 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.

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Argüições de inconstitucionalidade refogem à competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato

normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.

INSUMOS. BENS DO ATIVO PERMANENTE. DIREITO AO CRÉDITO.

Existe vedação legal ao crédito do imposto pela entrada no estabelecimento de bens do o ativo permanente.

INSUMOS. GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo as despesas com gastos gerais de fabricação, ou seja, os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos ou necessários ao seu acionamento, material de uso e consumo e de limpeza.

PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

Não basta o "contato físico" com o produto em fabricação, ou com a matéria prima, para garantir o direito ao crédito do IPI. É preciso que ocorra o contato físico e, cumulativamente, que o consumo ou desgaste do insumo decorra de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, consumo ou desgaste esses indispensáveis ao processo produtivo (e não como circunstância acidental, ou, mais apropriadamente, incidental).

Ademais, na decisão *a quo*, diante da informação da Contribuinte acerca de recolhimento parte do valor da glosa de créditos relativa a materiais que não se enquadram no conceito de produto intermediário, foi determinado que a Unidade de Origem fizesse a apuração exata do reflexo ocasionado pelo acatamento das glosas mencionadas (fls 8478 e 8479). Por tal razão, o auditor fiscal responsável, por Despacho de fls 8498, propôs o envio do processo ao SEFIS/DRF/POA, para a análise quanto ao pagamento em questão, com posterior retorno dos autos a este SECAT/COBRANÇA para intimação do contribuinte.

Contudo, não foi possível o cumprimento da determinação da DRJ, pelas razões expostas no Despacho de encaminhamento de fls 8499, cujo teor segue transcrito:

Analisando o presente processo, constatamos que o contribuinte não identificou os materiais que reconheceu não se enquadrarem no conceito de produto intermediário, em relação aos quais acatou as glosas realizadas. Assim, não é possível identificar a matéria não impugnada que deu origem ao recolhimento parcial efetuado. Observe-se que no item 160 de sua Impugnação (Parte VI, págs. 66 a 78) o contribuinte afirmou que "serão especificados todos os materiais que fizeram parte deste acatamento parcial da glosas, de forma a orientar Vossas Excelências na apreciação e julgamento do processo". Isto, porém, não aconteceu. Desta maneira, proponho que o Secat envie Intimação ao contribuinte, solicitando a apresentação de planilha em que sejam especificados todos os materiais que fizeram parte do acatamento parcial da glosas no processo em análise. Encaminhe-se o presente processo para o SECAT/DRF/POA/RS.

Então foi expedida a intimação de fls 8500 (INTIMAÇÃO 1.317/2014/SECAT/COB), referente à diligência requerida nos termos do despacho acima. O cumprimento do quanto requerido foi apresentado pela Contribuinte em petição e documento de fls 8502 a 8555.

Veio então aos autos informação fiscal de fls 8558 e 8559, acatando parcialmente os pagamentos apresentados pela Contribuinte.

Enfim, irrisignada com o restante do teor do Acórdão 14-52.430, a Contribuinte recorre a este Conselho, por meio de peça recursal de fls. 8.562/8.637, repisando os argumentos expostos em sua impugnação ao lançamento tributário.

O caso veio para julgamento deste Conselho em 29 de setembro de 2016, gerando o pedido de diligência por meio da Resolução n. 3402-00.831, para que fosse verificada a tempestividade da peça recursal. Assim, foi trazida aos autos a resposta da Fiscalização de fls 8746 a 8749, afirmando que a Contribuinte ainda não havia sido intimada da decisão da DRJ, o que foi feito em ato subsequente, gerando então a apresentação de novo recurso voluntário (fls. 8755 a 8846), reiterando todos os seus termos, as razões de direito aventadas em sua anterior petição dirigida a este Conselho.

Posteriormente, nova diligência foi requerida, uma vez que este Processo de n. 11080.732116/2013-16 (auto de infração de IPI, aos anos-calendário 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012), possui relação de conexão com nove processos decorrentes de pedidos de ressarcimento do mesmo imposto, nos trimestres dos mesmos anos. Assim, os demais processos (11080.903083/2013-97, 11080.903084/2013-31, 11080.903085/2013-86, 11080.903086/2013-21, 11080.903087/2013-75, 11080.903088/2013-10, 11080.903089/2013-64, 11080.903090/2013-99 e 11080.903091/2013-33) foram todos apensados ao presente.

É o relatório.

RESOLUÇÃO

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Entretanto, ainda não é possível o julgamento do mérito do caso. Explico.

Com relação ao cerne do presente processo, cumpre destacar qual foi o pressuposto em que se embasou o trabalho da Autoridade lançadora, mediante o seguinte trecho do relatório de fiscalização (fls 8.118 e 8.119):

3- DAS INFRAÇÕES APURADAS

A) CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO

Na visita ao estabelecimento constatamos que a empresa necessita de muita reposição de peças e componentes devido às elevadas temperaturas dos processos de industrialização e do peso elevado dos insumos e das peças de aço que são movimentadas dentro do estabelecimento. Apesar de termos constatado a necessidade de trocas constantes de roletes, ganchos, correntes, peças refratários, etc, a legislação vigente não permite o crédito do IPI dos componentes de maquinários e instalações do estabelecimento, mesmo que entrem em contato com o produto, pois estes são considerados partes e peças das máquinas e/ou instalações da empresa.

Ou seja, foi o fato de determinados produtos serem qualificados como "componentes maquinários e instalações do estabelecimento" que motivou a glosa dos créditos de IPI; e não a questão do contato físico desses elementos com o produtos siderúrgicos em industrialização (fio máquina e barras laminadas).

Ademais, como visto no relato acima, as glosas, foram reunidas pela Fiscalização nos seguintes grupos, "para melhor embasamento legal" (fls 8119):

- 1- *Aquisições de mercadorias não enquadradas no conceito MP, PI ou ME conforme art. 164, I e art. 226, I do RIPI/2002 e art. 226, I do RIPI/2010;*
- 2- *Aquisição de ferramentas (pareceres CST 181/74, 260/71);*
- 3- *Aquisição de Partes e Peças (pareceres CST 181/74, 260/71);*
- 4- *Aquisição de Refratários;*

Lembremos a legislação a respeito do assunto.

O artigo 82, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº87.981, de 1982 (RIPI/82), determinava que:

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº4,502, de 1964, art, 25);

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

Com relação ao direito ao crédito básico de IPI, regulado pelo citado artigo 82 do RIPI/82 (e suas reedições), foi bem observado pelo Conselheiro José Fernandes do Nascimento no Acórdão 3102.001.867¹:

(...) Verifica-se que, além do material de embalagem, há duas modalidades distintas de matéria-prima e o produto intermediário que geram direito ao crédito básico do IPI, a saber: a) a matéria-prima e o produto intermediário que integram o novo produto fabricado; e b) a matéria-prima e o produto intermediário que, embora não compondo o produto industrializado, sejam consumidos no processo de produção. Na primeira modalidade, a matéria-prima e o produto intermediário são considerados insumos industriais stricto sensu, enquanto na segunda são insumos industriais em sentido lato, neste caso, compreendendo quaisquer bens que, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos no processo produtivo, salvo os contabilizados no ativo permanente.

Nesse sentido - restando ressalvado o entendimento posterior a ser proferido por este Colegiado no julgamento do processo - não seria possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários que só *indiretamente* façam parte da industrialização (e.g. lubrificantes para máquinas; parafusos de máquinas, etc). De outro lado, dariam direito ao crédito as aquisições de produtos intermediários que *diretamente* exerçam ação sobre o produto industrializado, *ou diretamente* sofram ação do produto, desgastando-se ou consumindo-se.

Pois bem. Recorrente apresenta em sua defesa elementos que possibilitam justamente essa análise, uma vez que explana suas atividades (fls 8787 e seguintes), descrevendo suas quatro áreas produtivas, quais sejam: aciaria; laminações; forjaria e transformação mecânica. Igualmente apresenta laudos do Instituto de Pesquisas Tecnológicas - IPT (Pareceres 6358 e 6161) a respeito do consumo dos bens nessas respectivas áreas. Finalmente, apresenta planilha (arquivo não paginável), na qual relaciona todas as informações sobre cada item que foi objeto de glosa (nº Nota Fiscal; Data de Entrada; Mês; Ano; Descrição Produto; Motivo da glosa apontada pelo Fisco; Valor do Imposto; CFOP; CNPJ Fornecedor; Código do Produto; Descrição Resumida; Aplicação/Função no processo Industrial; Contato direto com o produto; Altas temperaturas e processo agressivo; Área Industrial; Tempo de vida útil -médio; Prazo de consumo; Pago/Defesa; Laudo IPT).

Saliento que, conforme a Tabela comparativa apresentada pela Recorrente (de 34.877 linhas, ou seja, 34.877 itens com todas as informações citadas acima), uma enormidade das glosas aqui discutidas não estão mais compondo a lide, porque a Recorrente concordou com a autuação e efetuou os respectivos recolhimentos de IPI.

¹Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

IPI. CRÉDITO BÁSICO. MATERIAL CONSUMIDO NO PROCESSO PRODUTIVO. FERRAMENTAS INTERMUTÁVEIS. INSUMO EM SENTIDO AMPLO. DIREITO DE CRÉDITO. CABIMENTO.

1. É considerado insumo industrial, para fins de apuração de crédito básico do IPI, o material não contabilizado do ativo permanente que, embora não integrando o novo produto, for consumido, desgastado ou alterado no processo de industrialização, em função de ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele.

2. As “brocas, lixas, pastilhas e demais ferramentas intercambiáveis”, utilizadas no processo de produção, para efeito da legislação do IPI, enquadram-se no conceito de insumos (matérias-primas e produtos intermediários em sentido amplo) e asseguram o crédito do Imposto pago na aquisição.

Recurso Voluntário Provido.

Processo nº 11080.732116/2013-16
Resolução nº 3402-001.345

S3-C4T2
Fl. 8.045

De outro lado, existem na Tabela comparativa ferramentas que, embora sejam consideradas como "SIM" em relação à coluna "contato direto com o produto", a descrição desse contato ("aplicação/função no processo industrial") nada diz respeito com os produtos industrializados em questão, além de tais itens não constarem do Parecer do IPT. Como exemplo cito a TALHADEIRA REF GEDORE 352HS22 C/EMPUNH, cuja descrição é "Material intermediário utilizado para romper elementos de alvenaria e sofre desgaste no desempenho desta função."

Ainda, a Recorrente coloca em diversos itens que realmente não existe o contato direto da ferramenta com o produto industrializado, como vemos no exemplo abaixo:

Descrição Produto	MOTIVO GLOSA APONTADA PELO FISCO	Vir. Imposto	CFOP	CNPJ Fornecedor	Cód. Produto	Descrição Resumida revisada	Aplicação/Função no processo Industrial	CONTATO DIRETO COM O PRODUTO	Altas Temperaturas e Processo Agressivo	Área Industrial	Tempo de vida útil - médio	PRAZO DE CONSUMO	PAGO/DE FESA
CUNHA DES AFP 730010M001/1 ENCOSTO	FERRAMENTAS	14,00	1101	7662632000160	1055138	CUNHAS	Material intermediário utilizado no processo de prensagem à quente do produto necessário à produção do aço, sendo consumido neste processo de forma acelerada pela elevada temperatura e agressividade do processo.	NÃO	SIM	Aciaria, laminação	10 meses	De 181 a 300 dias	DEFESA

Descrição Produto	MOTIVO GLOSA APONTADA PELO FISCO	Vir. Imposto	CFOP	CNPJ Fornecedor	Cód. Produto	Descrição Resumida revisada	Aplicação/Função no processo Industrial	CONTATO DIRETO COM O PRODUTO	Altas Temperaturas e Processo Agressivo	Área Industrial	Tempo de vida útil - médio	PRAZO DE CONSUMO	PAGO/DE FESA
-------------------	----------------------------------	--------------	------	-----------------	--------------	-----------------------------	---	------------------------------	---	-----------------	----------------------------	------------------	--------------

Entretanto, com relação a outros itens, a Recorrente coloca que a relação entre as ferramentas e o produto final é imediata, ou seja, as ferramentas são consumidas pelo contato direto com o produto em fabricação, como se depreende do exemplo abaixo extraído da tabela:

Descrição Produto	MOTIVO GLOSA APONTADA PELO FISCO	Vir. Imposto	CFOP	CNPJ Fornecedor	Cód. Produto	Descrição Resumida revisada	Aplicação/Função no processo Industrial	CONTATO DIRETO COM O PRODUTO	Altas Temperaturas e Processo Agressivo	Área Industrial	Tempo de vida útil - médio	PRAZO DE CONSUMO	PAGO/DE FESA
CHUMBADOR DES AFP 610448M008/3	FERRAMENTAS	10,80	1101	1008000000109	1386849	CHUMBADOR	MATERIAL UTILIZADO NOS FORNOS DURANTE O PROCESSO INDUSTRIAL DE FABRICAÇÃO DOS PRODUTOS. SENDO CONSUMIDO NESTE PROCESSO PELAS ELEVADAS TEMPERATURAS DO PRODUTO EM FABRICAÇÃO E EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO E PRESENÇA DE PARTICULADOS.	SIM	SIM	Laminação	10 meses	De 181 a 300 dias	DEFESA

Tendo a Recorrente trazido aos autos vasto conjunto probatório sobre o direito que pleiteia, porém ainda não suficientemente lapidado para o deslinde da questão, não cabe ao julgador desconsiderar o direito da parte, mas sim permitir que o processo seja devidamente trabalhado, já que as premissas utilizadas pela Fiscalização e pela DRJ são divergentes das aqui adotadas. Daí sim será possível, com precisão, julgar ser ou não devida a exação cobrada por meio do presente auto de infração.

Dessarte, havendo indícios contundentes sobre o direito da Recorrente, entendo que o julgamento deste processo deve ser convertido em diligência, com base no artigo 18 do Decreto 70.235/72, para a repartição fiscal de origem, a fim de que:

i) intime a Recorrente para apresentar, com base nos elementos constantes nesses autos, bem como de eventuais novas informações, um laudo técnico conclusivo que possibilite identificar cada parte, peça ou ferramenta que se consome em contato direto com o produto industrializado (e não com o ambiente agressivo da indústria), para fins de uma análise jurídica deste Colegiado quanto ao respectivo crédito básico do IPI;

ii) o referido laudo (tópico *i*) deverá ser elaborado acompanhado de uma planilha que segregue todos os *produtos intermediários em sentido lato*, ou seja que, embora não integrando o novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele;

iii) a referida planilha (tópico *ii*) deverá ser elaborada de acordo com os quatro grupos de glosas perpetrados pela fiscalização (1- Aquisições de mercadorias não enquadradas no conceito MP, PI ou ME; 2- Aquisição de ferramentas; 3- Aquisição de Partes e Peças; 4- Aquisição de Refratários);

iv) apresentado o laudo com a respectiva planilha, conforme os termos acima (tópicos *i* a *iii*), a própria Fiscalização elabore parecer conclusivo acerca do seu conteúdo à luz das considerações trazidas nessa Resolução sobre os *produtos intermediários em sentido lato*, bem trazendo eventuais outras informações que entender relevantes para o deslinde do julgamento;

v) ato contínuo, dê ciência desse parecer à Procuradoria da Fazenda Nacional e à Recorrente, abrindo-lhes o prazo regulamentar para manifestação, e;

vi) finalmente, devolva o processo para esta 3ª TO/4ª C/2ª T/CARF, para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz