ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13629.721048/2014-23

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

Processo nº	13629.721048/2014-23
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3301-004.064 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	27 de setembro de 2017
Matéria	Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Recorrente	Arcelormittal Brasil S/A
Recorrida	Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2009 a 30/09/2013

DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS DE IPI. INAPLICABILIDADE DOS ART. 150, §4º E 173 DO CTN.

Os prazos decadenciais previstos nos art. 150, §4º e 173 do CTN se referem ao direito de constituir o crédito tributário e não de glosar os créditos escriturais de IPI no RAIPI.

IPI. FRETE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. O frete inclui-se na base de cálculo do IPI, por expressa de previsão legal.

IPI. CREDITAMENTO. MATERIAIS NÃO INTEGRADOS AO PRODUTO FINAL, NEM CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE. DESGASTE INDIRETO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. INVIABILIDADE DO CREDITAMENTO. Consolidada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de afastar o direito ao creditamento de IPI de bens de uso e consumo que não se incorporam ao produto final e que não são consumidos de forma imediata e integral, sofrendo apenas desgaste indireto no processo de industrialização, conforme acórdão proferido pelo regime de recurso repetitivo (REsp 1.075.508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 13/10/2009).

MULTA ISOLADA POR FALTA DE DESTAQUE DE IPI COM COBERTURA DE CRÉDITO. A multa isolada por falta de destaque de IPI com cobertura de crédito encontra-se prevista na legislação vigente, art. 80, §8°, da Lei n° 4.502/64.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Valcir Gassen que davam provimento quanto à preliminar de decadência do direito de glosa dos saldos credores e o Conselheiro Valcir Gassen que dava provimento também à exclusão do frete da base de cálculo do IPI.

José Henrique Mauri - Presidente.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros José Henrique Mauri (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Em desfavor do contribuinte, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02/33, para exigir R$ 8.530.896,70 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R$ 2.847.343,18 de juros de mora calculados até outubro de 2014, R$ 6.398.172,58 de multa proporcional ao valor do imposto e R$ 5.899.756,28 de multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito, representando um crédito tributário total consolidado de R$ 23.676.168,74.

O referido auto de infração constituiu as exigências fiscais em razão da apuração das seguintes infrações:

> *'0001 PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL*
>
> *SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI – INOBSERVÂNCIA DO VALOR TRIBUTÁVEL (PRODUTO NACIONAL)*
>
> *Falta de lançamento de imposto na(s) saída(s) do estabelecimento de produto(s) tributado(s), por não ter incluído na base de cálculo o valor do frete, cobrados ou debitados ao comprador ou destinatário, conforme Relatório Fiscal.'*

Compulsando os dados das notas fiscais eletrônicas, relata a autoridade que o contribuinte deixou de incluir o frete cobrado do destinatário em suas notas fiscais. A planilha "IPI Sobre Frete" aponta todas as notas fiscais em que houve a infração. Em vista disso foi lavrado o lançamento de ofício das diferenças.

> *'0002 PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL*

SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI – INOBSERVÂNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E/OU ALÍQUOTA DO IPI

*Falta de lançamento de imposto por ter o estabelecimento industrial ou equiparado a industrial promovido a saída de produto(s) tributado(s), com falta, insuficiência de lançamento de imposto, por **erro de classificação fiscal**, conforme Relatório Fiscal.'*

E, infração n° 3:

'0003 CRÉDITOS INDEVIDOS CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO

O estabelecimento industrial ou equiparado deixou de recolher imposto em decorrência da escrituração e utilização de crédito indevido sobre insumos do processo produtivo, conforme Relatório Fiscal.

Foram acatados como insumos no processo industrial da Recorrente: ferro-ligas, tarugos, gusa sólido, pó dessulfurante, material de embalagem, eletrodo grafite e outros.

Todavia, foram glosados os seguintes materiais, por não integram o processo industrial produtivo do aço da empresa, ou seja, por não serem produtos intermediários: refratários (tijolos, placas, massas e concretos feitos de material muito resistente ao calor), ventaneira (peça feita de cobre, instalada no alto forno com durabilidade entre 100 e 800 dias), tubo 1/2 (utilizado para a limpeza dos recipientes de aço líquido), guia, inserto, conjunto, rolete (peças internas dos laminadores, geralmente adquiridas do fornecedor Etage Ind. e Com Ltda.). A fiscalização considerou que se tratam tipicamente de peças de máquinas, não sendo consumidos no processo industrial da empresa.

'0004 CRÉDITOS INDEVIDOS CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO (DEMAIS MODALIDADES DE CRÉDITO)

O estabelecimento industrial ou equiparado deixou de recolher imposto em decorrência da escrituração e utilização de ajustes indevidos, relativos a decisões de homologação de ressarcimentos, conforme Relatório Fiscal.

Neste tópico, relata a fiscalização que:

A empresa efetuou ajustes de créditos nos valores de R$ 413.386,68, R$ 2.179.822,30 e R$ 554.325,26, respectivamente para os meses de 03/2013, 05/2013 e 09/2013. Intimada a justificar e comprovar tais créditos, a empresa informou tratar-se da diferença entre o valor de ressarcimento pedido e o reconhecido, em Despachos Decisórios Eletrônicos que indeferiram parcial ou totalmente os valores pedidos. Com efeito, por ocasião do pedido de ressarcimento, deve-se estornar o valor pedido, a débito, no RAIPI. Todavia, o indeferimento

> *total ou parcial desse valor não gera crédito, pois o Despacho Decisório que indefere já apura corretamente os saldos subsequentes, deduzindo somente o valor reconhecido. Os Despachos Decisórios subsequentes observam o saldo remanescente do Despacho Decisório anterior, e portanto, não consideram o estorno de débito pelo valor do pedido, e sim pelo valor reconhecido.*
>
> *Do mesmo modo, a planilha Reconstituição da Escrita Fiscal, documento anexo a este Relatório Fiscal, também reconstrói o Livro de Apuração de IPI, a partir de janeiro de 2009, registrando o estorno relativo ao pedido de ressarcimento (débito) somente pelos valores de ressarcimento reconhecidos, considerando as infrações apuradas.*
>
> *Portanto, totalmente indevidos os valores em foco, razão pela qual foram glosados da coluna de ajustes credores.*

A conclusão da autoridade foi:

> *Em razão das irregularidades, apuramos novos saldos ao final de cada período de apuração, conforme planilha "Reconstituição da Escrita Fiscal", que faz parte do presente relatório. Nos períodos em que houve saldo devedor, efetuamos o lançamento de ofício do imposto, e a respectiva multa de ofício e juros. Nas infrações de ausência de lançamento de IPI, procedemos também ao lançamento da multa de ofício, mesmo nos casos em que houve cobertura de créditos, conforme legislação citada no corpo do Auto de Infração do qual este Relatório Fiscal é parte integrante.*

Por fim, cumpre relatar que foi reconhecida a decadência pela própria autoridade fiscal:

> *As multas de ofício foram lançadas para infrações de débito a partir de 05-10-2009, em vista da decadência do direito de lançar (art. 150 do Código Tributário Nacional). Não obstante, as infrações anteriores a esta data alteram efetivamente os saldos credores passíveis de ressarcimento, visto que o erro do contribuinte não pode beneficiá-lo para receber recursos públicos indevidos.*

Apresentada a impugnação, posteriormente, houve desistência de parte dela, quanto à infração do item 2: erro de classificação fiscal. A fiscalização apontou que "*vários produtos da empresa eram constituídos de aços ligados, na definição dada pela aliena "f da Nota 1 do Capítulo 72 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM. Tais produtos devem ser classificados nos códigos da posição 72.27, como fio máquina de outras ligas de aço, cuja alíquota de IPI, para todo o período, é de 5%, conforme os Decretos 6006/2006 e 7660/2011, tendo a empresa classificado na posição 72.13 da TIPI*".

Ocorre que, em 02/10/2015, em petição de fls. 1623/1658, para efeito de adesão ao parcelamento especial previsto na Lei nº 12.996, de 18/06/2014, o contribuinte pediu a desistência parcial da impugnação, condicionada a deferimento de Pedido de Revisão dos valores consolidados referentes ao parcelamento em questão.

A 2ª Turma da DRJ REC (fls. 1660/1680) julgou procedente o auto de infração lavrado contra a empresa, nos termos do acórdão assim ementado:

> *CLASSIFICAÇÃO FISCAL. DESISTÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.*
>
> *A expressa desistência da impugnação quanto à matéria objeto de autuação, implica renúncia ao contencioso administrativo, tornando-se definitiva a correspondente exigência fiscal.*
>
> *GLOSA DE CRÉDITOS. DECADÊNCIA.*
>
> *Não há como confundir a proibição de constituição do crédito tributário, em face do que dispõe o § 4º do artigo 150 do CTN, que trata da decadência, com proibição de glosa de saldos credores indevidos.*
>
> *FRETE. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO.*
>
> *A base de cálculo do imposto corresponde ao valor total da operação, que inclui o frete cobrado do adquirente.*
>
> *INSUMOS. DIREITO CREDITÓRIO. Apenas os créditos oriundos das aquisições de insumos compreendidos nos conceitos estabelecidos pela legislação do IPI como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem geram direito creditório do imposto.*
>
> *DIREITO CREDITÓRIO. INDEFERIMENTO. LANÇAMENTO DE CRÉDITOS NO RAIPI. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *O indeferimento, parcial ou integral, de pleito creditório não autoriza o requerente a efetuar lançamento a crédito dos valores não reconhecidos no Livro de Apuração do IPI - RAIPI.*
>
> *MULTAS.*
>
> *Não incorre em duplicidade a aplicação simultânea da multa de ofício sobre o IPI não recolhido e sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito.*
>
> *ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*
>
> *Período de apuração: 01/10/2009 a 30/09/2013*
>
> *PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.*

Não há de ser deferido o pedido de perícia quando estão presentes nos autos elementos suficientes à formação da convicção do julgador e ao deslinde do litígio.

Impugnação Improcedente

Os argumentos estampados na impugnação foram bem resumidos pela DRJ-REC, nos seguintes:

- Defende a impossibilidade de reconstituição da conta gráfica no período de janeiro a setembro de 2009. No seu entendimento, seria definitivo o saldo credor por ele apurado para os períodos anteriores a outubro de 2009, em virtude do transcurso do prazo decadencial previsto para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN), não dispondo o Fisco, dessa forma, de prazo ilimitado para efetuar a revisão da atividade de apuração realizada pelo contribuinte.

- Alega que houve concomitância ilegal na aplicação das penalidades incidentes na autuação e sustenta a nulidade do lançamento da multa isolada nos períodos compreendidos entre fevereiro de 2011 e maio de 2012. Sobre o tema, transcreve ementas de julgados administrativos.

- Sustenta que as normas legais - Lei nº 4.502/1964, bem como o RIPI/2002 e o RIPI/2010 - que disciplinam o IPI, ao incluir o frete na base de cálculo do imposto, contrariariam os ditames do artigo 47 do CTN, alargando indevidamente a hipótese de incidência do tributo, conforme consta em doutrina e decisões judiciais que transcreve.

- Argumenta que a fiscalização glosou indevidamente créditos de IPI *sobre uma série de produtos pertencentes ao processo produtivo da empresa*. A respeito do tema, tece considerações atinentes ao Princípio da Não-Cumulatividade (art. 153, § 3º, II, da CF) e ao conceito de produtos intermediários, por meio das quais procura demonstrar que a fiscalização teria deixado de reconhecer o direito creditório correspondente à aquisição de determinados produtos por considerá-los equivocadamente como partes ou peças de máquinas.

No tocante aos referidos materiais, defende classificá-los como produtos intermediários, em vista do seu *consumo inequívoco no processo produtivo do aço* e durabilidade inferior a um ano, e cita alguns deles dando ênfase aos materiais refratários (**bloco refratário, tijolo refratário, concreto refratário, massa e argamassa refratárias e demais materiais refratários**) os quais seriam necessários ao processo de produção do aço em fornos de siderurgia, em face da altíssima temperatura em que este se dá. Conforme expõe, em todos os casos citados, estar-se-ia ***diante de produtos intermediários, com desgaste no processo produtivo da Empresa e em contato direto com o aço produzido, pelo que é indiscutível o creditamento de IPI nos termos do RIPI/2010***. Sobre a questão, apresenta planilha contendo informações a respeito da descrição, aplicação e vida útil, dos itens glosados (doc. 06 - às fls. 1506/1536) e, com vistas a fundamentar sua tese, transcreve excertos de acórdãos de decisões administrativas e judiciais.

Ainda com relação aos materiais cujo creditamento foi objeto de glosa, especifica o seguinte:

1. Ventaneira: Conforme planilha acostada pela Empresa **(doc. 06, cit.)**, trata-se de material que transporta o ar quente que vem do regenerador para dentro do alto forno, entrando em contato com a gusa em produção. **Ao contrário do que alega o fisco, sua durabilidade** é **de 4 meses a 1 ano, sendo indiscutivelmente um produto intermediário.**

2. Tubo 1/2: Produto essencial ao processo produtivo, utilizado para auxiliar na fusão de cascão de ferro, sem o qual o processo produtivo precisa ser interrompido. Sua vida útil é inferior a 3 meses, motivo pelo qual o crédito é indiscutível

3. Guia, inserto, conjunto e rolete: Quanto a esses itens muito não precisa ser dito. O próprio relatório fiscal assume que tais produtos "entram em contato direto com o produto e se consomem em alguns meses." Afinal de contas, o que falta, à luz da legislação de regência, para que o crédito seja concedido?

4. Demais produtos glosados: Quanto a estes itens, trata-se até mesmo de hipótese de nulidade, pois sequer mencionados no relatório fiscal, dentre os quais podemos destacar as correias. Não obstante, conforme planilha fiscal, o único fundamento para a glosa desse item decorre do suposto enquadramento como parte do maquinário. Portanto, tal qual demonstrado para os refratários, o presente fundamento é completamente insubsistente, devendo o crédito ser reestabelecido.

- Contesta a infração atinente aos ajustes de créditos relativos a pedidos de ressarcimento integral ou parcialmente indeferidos, alegando que tais ajustes não foram indevidos como destacou a fiscalização. Afirma que o fundamento da glosa apresentado pela fiscalização estaria equivocado e repisa os valores glosados, expressando especial contrariedade quanto ao valor de R$ 484.710,96, em relação ao qual afirma não existir sentido algum na glosa, posto que não seria decorrente do não reconhecimento de um pedido de ressarcimento, por se tratar de um débito referente à utilização de saldo credor, conforme DCOMP 03137.63026.081013.1.3.01-7018, do 1°T/2009 (doc. 10).

- Quanto à questão aduz ainda que deveria ter procedido ao estorno dos créditos de IPI no seu livro fiscal no momento da transmissão dos pedidos de ressarcimento, mas somente o fez quando da apresentação das DCOMP vinculadas aos pedidos de ressarcimento, o que teria ocasionado uma ***distorção do montante passível de ressarcimento, especialmente quando a compensação ocorria em trimestre posterior ao da entrega do Pedido de Ressarcimento***. Em acréscimo, diz que *os valores reajustados nos livros fiscais são exatamente os mesmos recolhidos pela Empresa em função da não homologação integral das compensações*, o que seria o mesmo que afirmar que a parcela do crédito reconhecida pela RFB compensou os tributos apontados na DCOMP e levou à manutenção do estorno do saldo credor, enquanto que a parcela não reconhecida deixou os respectivos débitos em aberto, os quais foram devidamente quitados, ao passo que o crédito ressarcível não utilizado foi reincorporado ao livro fiscal da empresa.

- Alegando ausência de previsão legal e de prejuízo ao Erário, questiona o lançamento da multa isolada referente ao IPI não lançado com cobertura de crédito e argumenta que as multas aplicadas (isolada e de ofício) estariam estabelecidas em patamares abusivos, conflitando com os princípios constitucionais da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, razão pela qual deveriam ser canceladas ou reduzidas a patamares constitucionalmente admitidos.

- Requer a realização de perícia que se prestaria a esclarecer a essencialidade e vida útil dos itens glosados pelo fisco relativos à infração atinente aos créditos de IPI sobre insumos considerados indevidos.

Esses argumentos foram repisados em sede de recurso voluntário, juntamente com a alegação de nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa, tendo em vista a não realização de perícia nos itens glosados.

Diante disso, em preliminar, requer a nulidade ou a conversão do julgamento em diligência para oportunizar a apresentação de laudo técnico sobre os produtos glosados. Ao final requer o provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

O recurso voluntário atende os pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

Preliminar de falta de intimação dos débitos do processo

A empresa aponta que, na intimação do acórdão da DRJ, somente foi anexado o extrato e DARF vinculados à multa isolada cobrada nesta autuação, não tendo sido notificado ao contribuinte o valor dos débitos de IPI e multa de ofício remanescente, em especial decorrente da adesão parcial ao parcelamento. Com isso, requer nova intimação do acórdão da DRJ e reabertura de prazo para novo recurso voluntário.

Entendo que não se trata de nulidade, uma vez que o que não foi objeto de parcelamento, foi integralmente mantido pela DRJ.

No mais, consta nos autos que a parte não litigiosa, para o qual a empresa apresentou desistência parcial para o parcelamento, foi transferida e está sob controle no Processo 18208.083707/2015-77.

Ademais, o recurso voluntário se insurge contra todos os pontos da decisão recorrida.

Portanto, não vislumbro nulidade, por ausência de prejuízo à defesa.

Preliminar de nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa

Alega a Recorrente que houve cerceamento de defesa, pois requereu a prova pericial apta a demonstrar a aplicação dos refratários em seu processo produtivo. Pretende, com essa perícia, demonstrar que efetivamente o refratário é produto intermediário, sendo devido os créditos que foram glosados.

Defende que "a única forma de elucidar o processo produtivo é através da elaboração de um laudo pericial, o que foi inexplicavelmente indeferido pela DRJ".

Não há que se falar em nulidade da decisão de piso, uma vez que o entendimento foi no sentido da prescindibilidade da perícia, diante dos elementos constantes dos autos:

> *Com efeito, os autos se encontram instruídos com termos e planilhas que evidenciam os dados obtidos, as conclusões da fiscalização e demais informações atinentes às infrações apuradas, tendo a presente autuação sido precedida de diligência fiscal que, entre outras providências, contemplou visita técnica a planta fabril do impugnante e exames concernentes à execução das etapas do seu processo produtivo, os quais contaram inclusive com o acompanhamento de coordenador técnico da empresa e serviram para suprir os autos com todas as informações necessárias ao deslinde da presente lide.*

Saliente-se que a fiscalização não presumiu suas conclusões, tendo se fundamentado em exames efetuados no próprio estabelecimento, em sede de ação fiscal consubstanciada em diligência tendente a examinar, a partir de informações prestadas pelo autuado, o processo produtivo efetuado e os itens com este relacionados (cf. e-fls. 1101/1120).

Em seguida, a autoridade fiscal elaborou planilha (cf. fls. 303/812), na qual se encontra explicitada, entre outras informações, a descrição dos itens e a motivação da glosa a eles imposta.

Preliminar de decadência do direito de glosa dos saldos credores

Alega que, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, está decaído o direito de o Fisco proceder a ajustes/glosas em seus saldos credores anteriores a outubro de 2009 (data da ciência 06/10/2014).

Entendo que não há razão nesse argumento. Explico.

Difere-se a glosa de crédito escritural e reescrita fiscal, de constituição do crédito tributário pelo lançamento.

A glosa decorre de créditos escriturais não admitidos pelo RIPI, mas que foram utilizados pelo contribuinte na sua escrita fiscal atinente à apuração do IPI sob a égide da não-cumulatividade.

Já a constituição do crédito tributário refere-se à exigibilidade do pagamento do saldo devedor do IPI, o qual foi apurado na escrita fiscal do RAIPI, mas não espontaneamente pago ou compensado (DCOMP) ou confessado (mediante DCTF). A constituição do crédito tributário pelo lançamento é que deve se dar no prazo de 5 anos. Se da glosa dos créditos escriturados resultar a apuração de saldos devedores, estes serão passíveis de exigência mediante lançamento de ofício, se relativos aos últimos cinco anos, contados pela regra do art. 150, § 4º do CTN ou do art. 173, I, do CTN.

O prazo decadencial para a constituição de crédito tributário foi tratado pelo STJ, no REsp nº 973.733/SC, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, no qual se

pacificou que a constituição do crédito tributário dos tributos sujeitos a pagamento lançamento por homologação rege-se pelo art.150, §4º, do CTN, quando ocorre pagamento antecipado, ainda que inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em dolo, fraude ou simulação. Inexistindo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo é o do art.173, I, do CTN, ou seu parágrafo único, se verificada a existência de medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento.

Dessa forma, a decadência opera-se em relação ao crédito tributário decorrente da existência de saldo devedor do IPI apurado no RAIPI e não em relação à glosa de ofício dos créditos escriturais indevidos.

Nesse sentido, o acórdão CARF nº 3403-003537:

> *IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI GLOSA DE CRÉDITOS. DECADÊNCIA DO DIREITO DE GLOSAR. INEXISTÊNCIA A decadência fulmina o direito de a fazenda pública exigir tributo por meio do lançamento de ofício e não o direito de o fisco efetuar glosas no livro de IPI. As glosas podem retroagir a tempos imemoriais, mas o fisco só pode exigir o imposto relativo aos últimos cinco anos, contados pela regra do art. 150, § 4º do CTN ou do art. 173, I, do CTN, conforme for o caso.*

Enfim, considerando que o art. 150 do CTN não se aplica ao direito da administração de glosar os créditos escriturais indevidos do IPI, deve ser afastada a preliminar de decadência dessas glosas.

Preliminar de nulidade do lançamento da multa isolada, nos períodos de fev./11 a maio/12

Neste tópico, a Recorrente defende que a autoridade fiscal ao mesmo tempo em que cobrou a multa isolada, também lançou débitos contra a empresa, acrescidos de multa de ofício de 75% e dos juros de mora respectivos. Com isso, haveria uma concomitância ilegal entre a multa de ofício de 75% e a multa isolada de 75% para os mesmos períodos, de fevereiro de 2011 a maio de 2012, ou seja, a pena foi imposta duplamente.

Entendo que este tópico se confunde com o próprio mérito, que será tratado a seguir.

MÉRITO

Inclusão do frete na base de cálculo do IPI

Aponta a Recorrente o equívoco da inclusão na base de cálculo do IPI dos valores referentes ao frete cobrado dos adquirentes dos seus produtos. Entende que a inclusão do frete afronta o disposto no art. 47, II, a, do CTN, não compondo o "valor da operação" de

que decorrer a saída do produto. Dessa forma, o "frete" se refere a outra relação contratual, que não compõe o critério material da hipótese de incidência do IPI.

A inclusão do frete na base de cálculo do IPI foi estabelecida pela Lei nº 7.798/89, cujo art.15 alterou a redação do art. 14 da Lei nº 4.502/1964:

> *Art. 15. O art. 14 da Lei nº 4.502, com a alteração introduzida pelo art. 27 do Decreto-Lei nº. 1.593, de 21 de dezembro de 1977, mantido o seu inciso I, passa a vigorar a partir de 1° de julho de 1989 com a seguinte redação:*
>
> *Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:*
>
> *I - .....*
>
> *II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.*
>
> *§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.*
>
> *§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.*
>
> *§ 3º. Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no § 1º, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma coligada, controlada ou controladora (Lei nº 6.404) ou interligada (Decreto-Lei nº 1.950) do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado.*

Tal prescrição está replicada no art. 131 do Decreto n° 4544/2002 (RIPI/2002) e no art. 190 do Decreto n° 7212/2010 (RIPI/2010).

Aponto que o STF ao analisar AgRg no RE n° 636.714/SC, aplicou o entendimento do RE n° 567.935/SC para afastar a inclusão do valor do frete na base de cálculo do IPI, estabelecida nos §1° e § 3 do art. 14 da Lei n° 4.502/1964, com a alteração do art. 15 da Lei n° 7.798/1989.

Confira-se o teor dos julgados:

> *RE 636.714, DJ 4.11.2014*
>
> *IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – VALORES DE DESCONTOS INCONDICIONAIS – BASE DE CÁLCULO – INCLUSÃO – ARTIGO 15 DA LEI Nº*

7.798/89 – INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL – LEI COMPLEMENTAR – EXIGIBILIDADE. Viola o artigo 146, inciso III, alínea "a", da Carta Federal norma ordinária segundo a qual hão de ser incluídos, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, os valores relativos a descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos, prevalecendo o disposto na alínea "a" do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional.

AgRg no RE n. 636.714, julg. 30/06/2015

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE: IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. JULGADO RECORRIDO CONSOANTE À JURISPRUDÊNCIA DESTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ASSENTADA NO PROCEDIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL: RE 567.935. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

Trecho do voto da Min. Cármen Lúcia:

No Recurso Extraordinário n. 567.935, a inconstitucionalidade da Lei n. 7.798/1989 se verifica no dispositivo pelo qual ampliada a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados, com a inclusão dos valores de descontos incondicionais concedidos quando da saída dos produtos (§ 2º do art. 14 da Lei n. 4.502/1964, com a alteração do art. 15 da Lei n. 7.798/1989).

No presente recurso, como assinalado pelo Tribunal de origem, a inconstitucionalidade da referida lei se manifesta no dispositivo pelo qual determinada a inclusão do valor do frete na base de cálculo do imposto, dispondo de forma diversa da estabelecida na lei complementar competente, o Código Tributário Nacional (§ 1º e § 3º do art. 14 da Lei n. 4.502/1964, com a alteração do art. 15 da Lei n. 7.798/1989).

Existe identidade material entre o Recurso Extraordinário n. 567.935, paradigma da repercussão geral, e o presente

> *recurso, a autorizar a adoção do entendimento assentado pelo Supremo Tribunal Federal.*

Entretanto, a decisão do AgRg no RE n° 636.714/SC referiu-se a exclusão da base de cálculo do IPI dos "descontos incondicionais", tendo sido afetada a decisão à sistemática de repercussão geral. Por sua vez, o entendimento do RE n° 567.935/SC não foi afetado como repercussão geral.

Assim, inexiste a vinculação deste processo administrativo à decisão do RE n° 567.935/SC. Por conseguinte, ausente o imperativo do art. 62, §2º do RICARF.

Os argumentos que envolvem o afastamento da legislação vigente e válida por afronta à Constituição ou ilegalidade esbaram na vedação do disposto no art. 62 do RICARF e na Súmula CARF n° 2:

> *Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*
>
> *Súmula CARF nº 02: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Logo, a inclusão do frete na base de cálculo do IPI está respaldada em documentos normativos válidos e vigentes na época dos fatos.

Os créditos indevidos – controvérsia a respeito dos "produtos intermediários"

Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se, conforme autorização legal contida no RIPI/2010 e no RIPI/2002, do imposto relativo às matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME) adquiridos para emprego na industrialização de produtos, podendo-se incluir entre os insumos que, embora não se integrando na composição final do novo produto industrializado, sejam consumidos no processo de fabricação por desgaste no contato direto com o produto final produzido, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização, bem como os bens adquiridos compreendidos no ativo permanente da empresa.

A autoridade fiscal considerou os seguintes critérios para a glosa:

- Que não seja classificável como ativo permanente,

- Que seja semelhante a produto intermediário, no sentido de se consumir, desgastar, em contato direto com o produto,

- Que não seja incorporado às instalações industriais, como partes ou peças de máquinas,

- O desgaste é natural do uso e não do processo produtivo (do contato direto com os produtos industrializados).

A fiscalização glosou os créditos dos seguintes produtos, por não os considerar "produtos intermediários", com as seguintes justificativas:

- Refratários – São tijolos, placas, massas e concretos feitos de material muito resistente ao calor. Revestem internamente as panelas e canais onde passa o ferro ou aço líquidos, por causa das altíssimas temperaturas. Há também tampões, tubos, válvulas e outros objetos de material refratário, todos em conexão com os equipamentos que contém em seu interior o ferro ou aço líquido. Alguns podem se consumir rapidamente, outros podem se consumir em muitos meses, a depender da qualidade do insumo e local onde é aplicado. Não obstante sua durabilidade ou contato com o produto, trata-se tipicamente de parte de máquinas, sendo elementos que compõem os fornos, convertedores e recipientes semelhantes. Os diversos tipos de refratários têm aplicação específica para cada equipamento. Vinculam-se à proteção do equipamento, e não agregam características peculiares ao produto, senão como resultado de sua função própria como parte do equipamento. Vale dizer, os refratários protegem O EQUIPAMENTO, sendo, portanto, classificável no ativo permanente, nos termos da NBC TG 27 (R1).

- Ventaneira – Conforme Termo lavrado em visita, tal peça é feita de cobre, instalada no Alto Forno e tem durabilidade entre 100 e 800 dias. Não há possibilidade de distinguir, a partir dos registros, quais peças duraram menos de um ano. Tais circunstâncias levam a glosar o crédito sobre esse insumo, seja porque deve ser ativado em função do tempo de duração, seja por ser incorporado ao maquinário.

- Tubo 1/2 – Esse insumo não faz parte de qualquer máquina, porém é utilizado para a limpeza dos recipientes de aço líquido. Portanto, não entra em contato direto com o produto, mas somente com os resíduos.

- Guia, inserto, conjunto, rolete – Peças internas dos laminadores, geralmente adquiridas do fornecedor Etage Ind. E Com Ltda. Entram em contato direto com o produto, e se consomem em alguns meses. Tipicamente são peças de máquinas.

Já a Recorrente defende que todas as glosas se referem a ***produtos intermediários, com desgaste no processo produtivo da empresa e em contato direto com o aço produzido***. São produtos intermediários todos aqueles que apesar de não integrarem o produto final, se consomem, seja pelo desgaste, seja pela transformação (perda de propriedade) no processo produtivo na condição de elemento indispensável à sua consecução.

Fundamenta a essencialidade dos insumos ao seu processo industrial*:*

- Tijolo refratário: No decurso do processo produtivo do aço, inúmeros equipamentos precisam ser revestidos por tijolos refratários, pois caso não existisse dita proteção, este maquinário se fundiria em contato com a alta temperatura do aço.

- Bloco refratário: é utilizado em diversos equipamentos do processo produtivo do aço, tais como o distribuidor do aço líquido, a abóboda do forno elétrico e o alto forno, funcionando como função isolante térmico e protetor do maquinário em decorrência do contato com o aço produzido. A diferença entre o bloco e o tijolo refratário é que o primeiro é feito de concreto, enquanto que o segundo é de argila.

- Concreto refratário: é aplicado nas panelas de aço, distribuidores de aço líquido, alto forno e laminação e também tem a função de isolamento térmico do maquinário no processo produtivo. O contato com o aço é direto, o material consome-se no processo de produção (choque térmico, erosão, etc).

- Massa refratária: assenta os tijolos e demais materiais refratários instalados nos equipamentos do processo produtivo do aço. Compõe o revestimento dos equipamentos para auxiliar na proteção contra a atuação do aço em temperaturas elevadas. Dura no máximo 30 dias.

- Demais materiais refratários: são aplicados no forno elétrico, compondo o revestimento desse equipamento contra a ação do metal. Dura cerca de 15 dias.

- Ventaneira: material que transporta o ar quente que vem do regenerador para dentro do alto forno, entrando em contato com a gusa em produção. Com durabilidade de 4 meses a 1 ano.

- Tubo 1/2: Produto essencial ao processo produtivo, utilizado para auxiliar na fusão de cascão de ferro, sem o qual o processo produtivo precisa ser interrompido. Sua vida útil é inferior a 3 meses.

- Guia, inserto, conjunto e rolete: como o próprio relatório fiscal assume, tais produtos entram em contato direto com o produto e se consomem em alguns meses.

- Demais produtos glosados: não integram o maquinário.

A natureza dos itens glosados, como produtos intermediários, foi especificamente descrita pela empresa (v. e-fls. 1712-1713) como:

> *a) não são matérias-primas, vez que não se incorporam ao produto final.*
>
> *b) tampouco são bens destinados ao ativo imobilizado – já que sua vida útil é menor a 1 ano.*
>
> *c) não sendo tampouco bens de uso e consumo – dada a essencialidade no processo produtivo.*

Entendo que não assiste razão à Recorrente, porquanto a jurisprudência consolidada, tanto do STF quanto do STJ, não considera como produtos intermediários, para fins de creditamento do IPI, os bens adquiridos para utilização no processo produtivo, **ainda**

que *não* tenham duração superior a doze meses, que **não** são imediata e integralmente consumidos e incorporados ao produto final.

Assim, nem todo produto consumido no processo de industrialização pode ser considerado produto intermediário, sem que isso implique em violação ao princípio da não-cumulatividade.

Observe-se o teor do REsp 1075508/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 13/10/2009, julgado na sistemática dos recursos repetitivos:

> *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.*

A decisão do REsp nº 1.075.508, representativo de controvérsia, vincula este colegiado, de acordo com a prescrição do art. 62, §2º do RICARF (Portaria n° 343/2015).

No mesmo sentido, o acordão 3402004.126, da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julg. 23-05-2017:

> *Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004 Ementa:*
> *IPI. CRÉDITOS. MATÉRIAS PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INTERPRETAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA NO RESP 1.075.508/SC. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO RICARF.*
> *Parte e peças de reposição e ferramentas. O aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa. A decisão proferida no REsp nº 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543-C do CPC, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, a qual deve ser acolhida nos julgamentos do CARF em conformidade com o RICARF.*
> *Recurso voluntário negado.*

Em suma, não se trata de afastar a essencialidade ou o consumo no processo industrial, mas sim de examinar se o insumo se agrega ao produto final fabricado, se é consumido de forma imediata (direta) e integral durante o processo de industrialização e ainda, se não pertence ao ativo permanente da empresa.

De acordo com a aplicação/função indicada pela empresa na planilha anexada às fls. 1506/1536, constata-se que os itens ventaneira (transporte de ar quente), tubo 1/2 (limpeza de peças e refratários), guias, insertos, conjuntos e roletes (todos responsáveis pela condução do fio-máquina) e correias (transporte de materiais diversos), configuram-se como maquinário ou suas partes e peças, consubstanciando-se na vedação "destinadas ao ativo permanente", ao passo que o material refratário protege os equipamentos durante o processo de industrialização.

Quanto à investigação da aplicação no processo industrial da Recorrente, tem-se que, como já dito outrora, que as glosas foram feitas após exames efetuados no próprio

estabelecimento, em diligência fiscal, a partir de informações prestadas pela própria empresa, em companhia de coordenador técnico da Recorrente (cf. e-fls. 1101/1120).

Ajustes indevidos de créditos no RAIPI

Houve a glosa que se configurou com a exclusão, por parte do fisco, dos créditos de IPI apontados no Registro de Apuração do IPI (RAIPI), provenientes do estorno praticado pela Recorrente, de valores que já haviam sido submetidos a pleitos de ressarcimento.

Alega a empresa que o estorno foi efetuado em função da quitação dos débitos que restaram em aberto em decorrência da não homologação, parcial ou integral, das compensações pleiteadas.

A esse respeito, a DRJ foi bastante clara:

> *Com efeito, já tendo os supostos créditos sido objeto de análise por meio de processamento eletrônico, o seu não reconhecimento, integral ou parcial, de modo algum autoriza o requerente a novamente adicioná-los ao RAIPI. Na realidade, referidos créditos, já submetidos ao processamento eletrônico e não aproveitados por terem sido considerados indevidos, não podem ser "reaproveitados" na escrita fiscal do requerente, sob pena de contribuir para a redução ou mesmo eliminação indevida de eventuais saldos devedores a serem apurados ou mesmo possibilitar a sua indicação (dos créditos) em novas PER/DCOMP e, assim, viabilizar o aproveitamento irregular dos mesmos.*
>
> *Em outras palavras, o fato de o contribuinte ter pago um débito compensado indevidamente com um crédito considerado improcedente de forma alguma o possibilita a aproveitá-lo em sua escrita, mediante estorno no RAIPI.*
>
> *Por outro lado, cabe ainda esclarecer quanto à questão em apreço que a reversão dos estornos é cabível tão-somente na reconstituição da escrita fiscal, para efeito de apuração dos débitos a serem lançados, o que foi adequadamente levado a efeito pela autoridade autuante.*
>
> *Quanto à especial contrariedade demonstrada pelo contribuinte em relação ao valor de R$ 484.710,96, o qual, segundo ele, por se tratar de um débito, não estaria vinculado a um pedido de ressarcimento, resta destacar que a cópia da PER/DCOMP trazida aos autos como comprovação da alegação formulada, anexada às fls. 1569/1573, demonstra exatamente o contrário, posto que o*

> *valor em apreço se encontra informado como crédito oriundo de ressarcimento de IPI a ser utilizado para compensar um débito declarado em igual valor.*

Logo, correta a glosa dos valores de créditos indevidamente ajustados pelo contribuinte no RAIPI.

Multas aplicadas

Questiona o lançamento da multa isolada referente ao IPI não lançado com cobertura de crédito e argumenta que as multas isolada e de ofício foram aplicadas em duplicidade.

A multa isolada teve como fundamento o art. 80, *caput*, da Lei nº 4.502:

> *Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.*

Neste ponto, concordo com os fundamentos da decisão de piso:

> *Conforme se observa, a teor do dispositivo acima transcrito, a multa de ofício de 75% deve ser imposta nas hipóteses de falta de lançamento ou falta de recolhimento do imposto. No presente caso, ambas as condutas foram penalizadas, ou seja, aplicou-se a multa acima prevista tanto pela falta de lançamento do imposto nas notas fiscais, quanto pelo seu não recolhimento aos cofres públicos.*
>
> *Pode haver casos, como ocorreu em alguns períodos de apuração objeto do Auto de Infração em apreço, em que a falta de lançamento do imposto na nota fiscal não implique em equivalente falta de recolhimento. Isso acontece quando o estabelecimento tem créditos capazes de absorver parte do imposto que deixou de ser lançado. Nesta hipótese, mediante a reconstituição da escrita fiscal, cobra-se apenas o imposto (evidenciado pelos saldos devedores apurados) não absorvido pelos créditos, mas a multa de ofício é aplicada sobre todo o imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, ficando, portanto, dividida em duas partes: a que se refere ao imposto a ser cobrado e a que é relativa ao imposto não lançado acobertado por créditos.*
>
> *Dessa forma, independente do lançamento advindo da reconstituição da escrita feita pelo Fisco e da apuração de*

> *eventuais saldos devedores, tendo sido constatada a saída de produtos em operações tributadas sem o destaque do imposto ou em destaque a menor, é dever do agente fiscal proceder à aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor que deixou de ser lançado na nota fiscal.*
>
> *Nesse sentido, já preceituava o Parecer Normativo CST nº 39/76, na sua ementa:*
>
> *"A multa por falta do lançamento [do IPI na nota fiscal], apurada pela fiscalização, independe do Imposto não lançado [na nota fiscal] estar ou não coberto por eventuais créditos."*
>
> *Sendo assim, conclui-se que a separação em duas parcelas distintas para a aplicação da multa de ofício em análise resulta apenas de uma sistemática de cálculo empregada no lançamento de ofício, razão pela qual não houve a alegada duplicidade da penalidade sobre o IPI.*

Logo, não há razão no inconformismo, uma vez que, a autoridade fiscal elaborou a reconstituição da escrita fiscal do IPI, com diversos demonstrativos da apuração tanto do IPI não lançado sem cobertura de crédito, no qual a multa de ofício foi exigida em conjunto com o imposto, e do IPI não lançado com cobertura de crédito, no qual a multa foi exigida isoladamente. A letra da lei assenta que a multa de 75% sobre o imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal incide mesmo quando não restou saldo a pagar.

Por fim, quanto a alegação de confiscatoriedade da multa aplicada, tal pleito esbarra no comando do art. 62 do RICARF e da Súmula CARF n° 2.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora