



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.721588/2021-25
ACÓRDÃO	3101-004.626 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BATERIAS CRAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2018

MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.075.598/SC.

As matérias-primas e produtos intermediários somente geram créditos de IPI se integrarem o produto fabricado ou se forem consumidos no processo de industrialização. O conceito de insumos, no contexto do IPI, pressupõe que os bens nele subsumidos sejam consumidos - e aqui consumo assume um sentido amplo de desgaste, desbaste, perda de propriedades etc. - em contato direto com o produto em fabricação, e desde que não integrem o ativo permanente. Nessa linha, não se afiguram como matéria-prima ou produto intermediário, para fins de creditamento do IPI, os bens que forem utilizados apenas indiretamente na produção ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação. Trata-se do conceito de insumos nos termos do REsp 1.075.508/SC, submetido ao rito previsto no art. 543-C do antigo CPC e de aplicação obrigatória pelos Conselheiros do CARF, por força do que dispõem o art. 99 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018

LEI INTERPRETATIVA. APLICAÇÃO RETROATIVA.

A Lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando for expressamente interpretativa. São reconhecidas como tal as leis que declaram expressamente que têm esse caráter ou são redigidas em termos que tornem inequívoca a sua natureza de norma interpretativa. A Lei nº 14.395, de 2022, possui caráter interpretativo, na medida em que se presta a esclarecer o conceito de “praça”.

LANÇAMENTO. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO.

O auto de infração constitui o crédito tributário, materializando e conferindo liquidez à obrigação tributária. Deve ser cancelada a exigência que decorra da apuração de base de cálculo errada. Ante a definição de que “praça” é o município do estabelecimento remetente, não pode ser incluído na apuração do valor tributário mínimo o montante das vendas efetuadas pelo estabelecimento interdependente localizado em outro município.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIO- ADMINISTRADOR. INADIMPLEMENTO. INSUFICIÊNCIA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE ATO IRREGULAR.

A simples condição de sócio ou administrador não autoriza a responsabilização pessoal prevista no art. 135, III, do CTN. O mero inadimplemento da obrigação tributária não configura, por si só, infração de lei capaz de deslocar a responsabilidade para a pessoa física, sob pena de inverter a lógica do sistema e transformar hipótese excepcional em regra geral. A responsabilização somente se caracteriza mediante demonstração específica de atos irregulares, consubstanciados em excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, devidamente comprovados nos autos, não bastando a mera participação societária ou o exercício regular da gestão empresarial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%. Por maioria de votos, em permitir o creditamento de materiais refratários e afastar o lançamento somente nos casos em que ficou constatado que o VTM não respeitou o conceito de praça (município), adotando o entendimento de retroatividade da Lei nº 14.395/2022, e em afastar a responsabilidade solidária da pessoa física Joaquim Vaz Filho, pois não restou demonstrada a prática de uma conduta dolosa individualizada por parte do sócio administrador. Vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho (relator) e Ramon Silva Cunha que não reconheceram a retroatividade da Lei nº 14.395/2022 no conceito de praça para fins de cálculo do

VTM e que mantiveram a responsabilidade solidária da pessoa física Joaquim Vaz Filho. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Renan Gomes Rego

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *verbis*:

O estabelecimento industrial acima qualificado, localizado no município de Bauru (SP), doravante designado “CRAL”, foi autuado, na condição de contribuinte, tendo sido também autuado, na condição de responsável, a pessoa física Joaquim Vaz Filho- CPF 029.972.798-01-, sócio e administrador da empresa, responsável pela transmissão via Sped da escrituração fiscal e das DCTFs durante todo o ano-calendário de 2018.

A autuação ocorreu por *i)* falta de declaração/recolhimento do saldo devedor do IPI escriturado; *ii)* falta de escrituração ou escrituração a menor de IPI, nas saídas de produtos promovidas para a empresa interdependente, sem que fosse observado, nessas saídas, o valor tributável mínimo (VTM) para fins de apuração do referido imposto e *iii)* por créditos indevidos nas entradas/aquisições, em desrespeito à legislação do imposto. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 288 a 300 e se refere ao IPI, no valor de R\$ 4.366.437,62, acrescido de juros de mora e de multa de ofício, esta com o percentual básico de 75%, duplicado para 150% na primeira infração (falta de declaração e recolhimento do IPI), por entender a Fiscalização que o contribuinte ocultou, intencionalmente, os fatos geradores da obrigação tributária.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal das fls. 283 a 286, o contribuinte tem por atividade econômica a indústria e comércio de baterias automotivas e, nas operações de saídas de produtos para firmas interdependentes, sujeita-se, para fins de apuração do IPI, aos arts. 189, 195 e 196 do Decreto nº 7.212, de 2010 (Regulamento do IPI). No que tange à apuração de créditos nas aquisições, está submetido ao disposto no art. 226 do mesmo regulamento.

Traz o relatório que houve constatação das infrações, conforme os fatos abaixo descritos:

i) Da análise das notas fiscais de saídas e da Escrituração Fiscal Digital – EFD – ICMS/IPI, a Fiscalização constatou que o contribuinte declarou, em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, em vários períodos de apuração, valores inferiores aos efetivamente apurados como IPI no Livro de Apuração do IPI, que faz parte da Escrituração Fiscal Digital – ICMS/IPI. Intimado a esclarecer o motivo das divergências entre os valores escriturados e os declarados e recolhidos, o contribuinte admitiu essas irregularidades, e as justificou como sendo decorrentes da situação econômica surgida com a pandemia. Tal argumento não foi aceito pela Fiscalização, uma vez o IPI não ser parte da Receita Líquida do contribuinte, que tem a obrigação de recolher integralmente o valor apurado desse tributo aos cofres públicos no prazo legal. Nas ocorrências da infração de IPI escriturado e não recolhido foi aplicada multa qualificada de 150% na apuração dessa infração, pois esse procedimento ocultou do Fisco os verdadeiros fatos geradores do tributo. Pela prática dessa infração, o sócio e administrador da empresa, Sr. Joaquim Vaz Filho, responsável pela transmissão via Sped da escrituração fiscal e das DCTF durante todo o ano-calendário de 2018, também foi incluído no polo passivo da autuação, nos termos do art. 135, III, do CTN.

ii) Verificou-se a existência de relação de interdependência entre o fiscalizado e seu cliente J. Vaz Acumuladores Ltda., CNPJ 65.998.494/0001-90, em razão da participação dos sócios no capital social, conforme segue demonstrado:

Baterias Cral Ltda.: Joaquim Vaz Filho – 33,33 % das cotas

Luiz Carlos Vaz – 33,33% das cotas

José Roberto Vaz – 33,33% das cotas

J. Vaz Acumuladores Ltda.: Joaquim Vaz Filho – 26,66 % das cotas

Luiz Carlos Vaz – 26,66 % das cotas

José Roberto Vaz – 26,66 % das cotas

O art. 612 do RIPI/2010 define a relação de interdependência entre duas firmas quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física.

Foi averiguada a ocorrência de grande volume de vendas à empresa interdependente J. Vaz Acumuladores Ltda., CNPJ 65.998.494/0001-90, a preços bem inferiores àqueles praticados no mercado atacadista na região de São Paulo – Capital e Grande São Paulo, em desacordo com o artigo 195, inciso I do Regulamento do IPI. No caso, foi considerada a média ponderada dos preços praticados nas vendas pela J. Vaz Acumuladores Ltda., que é a única atuante no

mercado atacadista desses produtos (“Baterias Cral”) na região de São Paulo – Capital e Grande São Paulo, conforme demonstrativo anexo ao Termo de Verificação Fiscal. Ressalta que a empresa interdependente J. Vaz Acumuladores Ltda. não destacou o IPI em suas notas fiscais de vendas, nem tampouco apurou, declarou ou recolheu esse tributo. A respeito da aplicação da média ponderada dos preços praticados no mercado atacadista pela empresa interligada revendedora das mercadorias, a Fiscalização adotou o entendimento disposto na Solução de Consulta Cosit nº 8, de 13 de junho de 2012, pela qual a Cosit concluiu que *“o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante. O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto.”* Sobre o IPI incidente nessas operações com interdependente, apurado pela Fiscalização, foi aplicada a multa no percentual de 75%.

iii) O estabelecimento fiscalizado descontou créditos do IPI sobre compras de tijolos refratários, que são destinados à manutenção de fornos industriais, bem como sobre aparelhos e partes de máquinas e equipamentos que não são consumidos no processo de produção das baterias automotivas. Ocorreu ainda desconto de crédito do IPI sobre Nota Fiscal de devolução de mercadorias cancelada. Os valores dos créditos indevidos apurados pela Fiscalização foram adicionados à apuração do imposto, cujo demonstrativo integra o auto de infração.

O Auditor-Fiscal concluiu que houve intenção do contribuinte de ocultar ou retardar o conhecimento do Fisco dos verdadeiros fatos geradores do tributo, por meio de informação incorreta de valores devidos do IPI, caracterizando, em tese, a infração penal prevista no art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137, de 1990. Por isso, elaborou Representação Fiscal para Fins Penais, cujas peças compõem o processo nº 15746-721.589/2021-70.

Impugnação

Segundo consta na fl. 652, o contribuinte tomou ciência do lançamento em 31 de agosto de 2021 e o responsável solidário, sr. Joaquim Vaz Filho, em 27 de agosto de 2021. Em 21 de setembro de 2021 foi registrada a solicitação de juntada da impugnação das fls. 317 a 353 e dos documentos das fls. 354 a 649.

Inicia a impugnação com relato da autuação fiscal e argumenta que, após intimado a se manifestar acerca da não declaração em DCTF dos débitos de IPI apurados no RAIPI, em completa demonstração de boa-fé, constatou a existência dos erros e informou que iniciaria as retificações para regularização das divergências, destacando, todavia, o atual cenário de grave crise sanitária e econômica global em razão dos efeitos da pandemia do Coronavírus – Covid/19,

que a impossibilita de efetuar o pagamento à vista. Informou que, no que tange aos itens da autuação, relativamente a (i) falta de recolhimento de IPI escriturado e (ii) créditos indevidos de notas fiscais canceladas, providenciou o respectivo parcelamento, sendo tais itens da autuação excluídos da sua impugnação. Todavia, mantém sua discordância dos itens (iii) Falta de declaração e recolhimento de IPI (relação de interdependência) e (iv) créditos relativos à aquisição de tijolos, parte de máquinas e equipamentos para os fornos industriais. Dessa forma, a impugnação é apenas parcial, e segue abaixo resumida.

No que tange à falta de escrituração e pagamento de IPI apurado na relação de interdependência, afirma que a autuação restringiu a análise a uma área geográfica limitada e ainda apurou o tributo com base na média ponderada, mas, na hipótese específica de apuração de Valor Tributável Mínimo – VTM, é de conhecimento geral que a metodologia a ser aplicada, estabelecidas pelo art. 196 do RIPI/2010 apenas poderá ser: (a) caso exista mercado atacadista na praça do remetente, o VTM será apurado com base no preço corrente no mercado pelo cálculo da média ponderada de preços das empresas atacadistas da referida localidade; e (b) na hipótese de inexistir mercado atacadista na praça do remetente, o VTM será apurado como base em uma cesta de elementos objetivamente traçados pelo legislador, quais sejam, custos de produção, outras despesas e margem de lucro normal, o que não ocorreu no presente caso, mostrando assim, que não há documentação comprobatória que embase fidedignamente o referido lançamento, sendo certo que o processo fiscal não admite meras presunções.

Acrescenta que a empresa tida como interdependente realiza a compra em grande escala, possibilitando, de forma lícita que os produtos sejam negociados em valores diferenciados, conforme a “lei da oferta e procura”, consubstanciada na ordem de liberdade econômica. Além disso, argui que a limitação a uma área geográfica específica também não pode ser admitida, já que, se a empresa interdependente é a única do suposto mercado atacadista da região, inexistente parâmetro viável para apuração, devendo ser estendido o conceito de localidade. Entende que tais situações não foram consideradas pelo Auditor-Fiscal, que preferiu presumir a existência de uma comercialização em valores inferiores ao de mercado e conseqüente, ao apurar o suposto crédito com base da média ponderada de uma determinada região geográfica que não possua parâmetro, desrespeitou as formas de apuração do VTM consignadas na legislação. Convicto de que a autuação não foi lastreada em documentação e comprovação da prática de valores inferiores aos preços de mercado, argumenta pela necessidade da comprovação das infrações por parte da autoridade fiscal e traz que, após grande evolução jurisprudencial e doutrinária, foi pacificado que a inversão do ônus da prova, por força da presunção de validade dos atos administrativos não mais se sustenta, sendo imprescindível que a Administração comprove os fatos que afirma.

Continuando nesse tema, afirma que não houve comprovação de que os valores são praticados de forma ilegal e não basta a apuração pela média ponderada, haja vista as diversas situações fáticas do propósito negocial. Diante da ausência de documentos que comprovem a suposta prática de valores inferiores ao mercado, argui vício na formação do ato administrativo e nulidade da autuação. Traz excertos de doutrina sobre o tema.

Quanto ao fato de os sócios das duas empresas serem os mesmos, reitera que isso não afeta a sua autonomia patrimonial e administrativa e que, em se tratando de um cliente potencial, a negociação em grande quantidade permite que haja uma certa margem de negociação dos valores das mercadorias, o que não significa que a medida afronte os concorrentes e que consista em prática inferior ao valor do mercado. Para comprovar que essa tese não se sustenta, apresenta quadro comparativo de vendas com outras localidades e dos valores praticados por empresas do mesmo segmento. Ressalta que os valores que transaciona com a J. Vaz Acumuladores Ltda., são, em verdade, superiores as de seus concorrentes, o que faz cair por terra a fundamentação de preços inferiores. Conforme os dados desse quadro, o preço médio aproximado das baterias da marca Cral seria de R\$ 43,26, enquanto as baterias da empresa Jupiter são vendidas em valores inferiores a R\$ 36,67. Já as baterias da marca Heliar seriam vendidas em valores 25% superiores em razão de serem consideradas baterias de “primeira linha”. Conclui que, mesmo tendo havido liberdade negocial para redução do preço da mercadoria, não pratica preço inferior ao de mercado, conforme dados levantados das empresas em outras localidades.

Por outra perspectiva, afirma que a forma de arbitramento realizada pelo fiscal desrespeita as metodologias previstas em lei e ainda fere o princípio da seletividade, pois, para apuração do suposto crédito, considerou a média ponderada dos preços praticados nas vendas pela J. Vaz Acumuladores que, segundo o próprio relatório fiscal, seria a única atuante no mercado atacadista desses produtos (Baterias Cral) na região de São Paulo e Grande São Paulo. Afirma ser necessário precisar qual o conteúdo semântico da expressão “praça do remetente” para então identificar se, naquela praça, há ou não um mercado atacadista para parâmetro, de modo a permitir a apuração do VTM com base em uma comparação mercadológica (preço médio das empresas da localidade do remetente) ou com base em ficção jurídica (levando em consideração como elementos mínimos os custos de produção, as despesas e a margem de lucro ordinária naquele tipo de operação).

Reitera que fiscalização, apesar de utilizar o termo “mercado”, limita a análise de apuração da base de cálculo a uma região geográfica específica, na qual entende que apenas o impugnante realiza esse tipo de comercialização. Entretanto, baseia-se em método de apuração que necessita de uma comparação mercadológica, sendo, portanto, completamente controvertido o arbitramento realizado. Transcreve os arts. 195, 198 e 612 do RIPI/2010 para concluir que o Auditor-Fiscal não poderia ter utilizado a metodologia da média ponderada dos

preços e sim outros métodos, como o previsto no parágrafo único, inciso II do artigo 196 do RIPI, que leva em consideração outras questões que não apenas a mercadológica. Considera que as duas metodologias para cálculo de apuração do VTM previstas na legislação são distintas e excludentes entre si e interpreta que, caso exista mercado atacadista, o VTM será apurado com base no preço corrente no mercado pelo cálculo da média ponderada de preços das empresas atacadistas da referida localidade. Por sua vez, na hipótese de inexistir mercado atacadista, como considerou a Autoridade Fiscal no presente caso, o VTM será apurado com base em uma cesta de elementos previamente estabelecidos pelo legislador. Dessa forma, conclui que o arbitramento realizado pelo auditor não encontra amparo legal, pois é divergente da situação fática narrada no procedimento fiscalizatório.

Além disso, afirma não haver previsão para o VTM que justifique o discricionário recorte geográfico feito pela fiscalização, feito sem qualquer subsídio jurídico e nem mesmo econômico de arbitramento para o caso. Também alega terem sido ignoradas as peculiaridades fáticas do caso, como a distinção entre as atividades do impugnante e da empresa tida como interdependente (industrial e atacadista, respectivamente). Destaca que a forma de apuração, ao adotar uma alíquota média sem respeitar a individualidade de cada produto afronta o princípio da seletividade. No seu entendimento, não é possível manter a autuação que adotou um valor e uma alíquota média, sem respeitar a individualidade e seletividade prevista para o tributo, desrespeitando a regra matriz de incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados. Afirma que, em que pese se tratar de produtos de espécie “Baterias”, existem diversos modelos que influenciam no preço, fatores esses que não foram considerados pelo Fiscal. Traz excertos de acórdão do CARF nesse sentido.

Dessa forma, o impugnante conclui que a autuação foi elaborada sobre presunções de fatos que não restaram comprovados e que também carece de previsão legal para o método de apuração adotado, além de ferir o princípio da seletividade, devendo ser cancelada.

No que se refere aos créditos de IPI por aquisição de materiais para o forno industrial que não foram aceitos pela autoridade fiscal, afirma que não foi considerado o princípio da essencialidade. Detalha etapas do processo industrial e conclui que os produtos que tiveram o crédito glosado são indispensáveis à industrialização, o que implicaria em sua integração abstrata nos produtos fabricados. Argumenta que a possibilidade de creditamento deveria ir além de mera integração física na produção e de valores necessários à formação do produto ou mercadoria, objetos da operação, sendo crível se considerar tudo o que faz parte do “processo formativo” – incluindo todos os custos e despesas de máquinas e equipamento e correlatos que contribuem para a atividade empresarial e que compõem a realização da produção. Conclui não ser razoável a glosa dos créditos dos materiais utilizados na reconstrução dos fornos.

Adiante, alega ilegalidade quanto à inclusão do administrador da empresa no polo passivo da autuação, como responsável solidário. Afirma não terem sido praticados atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, conforme prescreve o art. 135 do CTN para os casos de inclusão dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas na solidariedade tributária. Destaca que as pessoas físicas somente poderão responder por créditos tributários que derem causa e desde que decorrentes de atos de gestão com dolo ou má-fé. Afirma que a autoridade fiscal ultrapassou o dispositivo legal ao relativizar os preceitos da legislação, gerando instabilidade e insegurança jurídica no âmbito do Direito Tributário. Detalha os itens do inciso III do art. 135 do CTN para concluir que não houve qualquer ação que se enquadrasse em uma das possibilidades fáticas ensejadoras da responsabilização pessoal do administrador da empresa: voluntariedade e consciência de estar ultrapassando a esfera de poder que lhe foi concedida; atuação dolosa na infração de lei ou do contrato social. Ressalta não ter sido comprovada, nos autos, a conduta dolosa por parte do administrador, devendo ser afastada a pretensão do fisco de incluí-lo no polo passivo da autuação, pois a ausência dessa comprovação impossibilita, inclusive, o exercício do direito de defesa. Acrescenta que o fato de o incluir na autuação fere os princípios da razoabilidade e da segurança jurídica, conforme tese acolhida pelo STJ em sede de recurso repetitivo, vinculante aos órgãos inferiores. Transcreve excertos de julgados do CARF, que entende corroborarem seus argumentos. Ademais, afirma que essa imputação de responsabilidade tributária ao administrador configura ilegal descon sideração da personalidade jurídica da empresa “Baterias Cral Ltda”, pois ignora a autonomia patrimonial da pessoa jurídica e de seus administradores estatuída no Código Civil.

Por último, alega inaplicabilidade da multa de ofício de 150% em razão da constatação de divergências nas declarações transmitidas. Afirma que esse percentual configura caráter confiscatório e, mesmo tendo acatado o lançamento dos valores de IPI apurados nesse tópico da autuação, contesta o percentual da multa aplicada. Para tanto, prossegue com os mesmos argumentos de que não foi comprovada, pelo fiscal, ocorrência de conduta dolosa por parte do contribuinte e de seu administrador, seja por ação, seja por omissão dolosa. Que para ser aplicada multa nesse patamar, é imprescindível ter havido medidas que visassem a obstaculizar a fiscalização e a arrecadação. Tais medidas não foram demonstradas pelo Auditor-Fiscal, pois desde o início do procedimento fiscalizatório o estabelecimento se mostrou proativo para contribuir com os trabalhos conduzidos pela Fiscalização, tendo, inclusive, se prontificado a providenciar as retificações necessárias ao constatar as divergências de informações entre o RAUPI e as DCTFs. E que, não tendo sido comprovada reincidência na prática de sonegação, fraude ou de conluio, o Auditor-Fiscal teria se baseado unicamente em juízo discricionário, atentando contra a ordem jurídica, e contra os princípios da proteção da confiança, da razoabilidade, da proporcionalidade, da proibição de excesso, além da boa-fé, da presunção de inocência e, acima de tudo, da justiça. Transcreve excertos de julgados do STJ e do

CARF com esse entendimento que esposa, além da Súmula CARF nº 14, que dispõe que *“a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”*

Assim, conclui pela impossibilidade de aplicação desse percentual de multa, que argui ter caráter confiscatório, afrontando os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, do não confisco e o texto da Constituição do Brasil.

A 3ª Turma da DRJ/10 julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 110-008.615, de 15 de setembro de 2022, assim emendado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2018

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. SAÍDAS PARA ESTABELECIMENTO DE FIRMA INTERDEPENDENTE.

O valor tributável do IPI não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante. Caso a praça do remetente possua um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, o valor tributável corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto.

AQUISIÇÃO DE MÁQUINAS, SUAS PARTES E PEÇAS, EQUIPAMENTOS E INSTALAÇÕES. CRÉDITO DO IPI. IMPOSSIBILIDADE.

Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados não podem creditar-se do IPI relativo a máquinas, suas partes e peças, equipamentos e instalações, ainda que se desgastem com o uso.

MULTA DE OFÍCIO. DUPLICAÇÃO DO PERCENTUAL BÁSICO,

Duplica-se o percentual básico da multa de ofício de 75%, para 150%, por sonegação.

SONEGAÇÃO.

Ação dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, ou o crédito tributário correspondente, caracteriza sonegação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Os diretores de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelo crédito correspondente a obrigações tributárias resultantes de sonegação.

São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores, e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do IPI no prazo legal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

NULIDADE. CAUSA NÃO PRESENTE.

Constatada ausência de preterição ao direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal do contribuinte e tendo sido o auto de infração lavrado por autoridade competente, não se cogita de nulidade do lançamento.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

PROVA. PERÍCIA. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS.

A prova deve ser apresentada no momento da impugnação. Não comprovada nenhuma das situações legais permissivas para apresentação de provas posteriormente à impugnação, regra geral, resta precluso esse direito do sujeito passivo.

SUSTENTAÇÃO ORAL. INDEFERIMENTO.

Não há, na legislação que rege o processo administrativo fiscal federal, qualquer dispositivo que preveja a sustentação oral em sessão de julgamento de primeira instância.

CITAÇÕES E TRANSCRIÇÕES DE JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da RFB expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada a decisões proferidas em processos dos quais não participe o interessado ou que não possuam eficácia erga omnes, nem a posições doutrinárias acerca de determinadas matérias.

Impugnação Improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF, onde repisa os argumentos apresentados na impugnação, assim resumidos:

- a) Nulidade por cerceamento de defesa: indeferimento de produção de provas e sustentação oral afrontaria o contraditório e a ampla defesa (art. 5º, LV, CF);

- b) Vício no lançamento: autuação baseada em presunções, sem comprovação de preços inferiores ao mercado ou suporte documental adequado, violando o dever probatório da Administração;
- c) Arbitramento irregular do VTM: utilização de média ponderada e recorte geográfico sem respaldo legal, além de afronta ao princípio da seletividade do IPI;
- d) Conceito de “praça”: Lei nº 14.395/2022 restringe ao município do remetente, afastando interpretações ampliativas adotadas pela fiscalização;
- e) Crédito de IPI: defesa da essencialidade dos materiais refratários e peças no processo produtivo, admitindo creditamento quando indispensáveis à industrialização;
- f) Responsabilidade do administrador: ausência de comprovação de dolo, excesso de poderes ou infração legal impede sua inclusão no polo passivo (art. 135, III, CTN e jurisprudência do STJ/CARF);
- g) Multa qualificada: inaplicável sem demonstração concreta de fraude, sonegação ou conluio, sendo vedada sua imposição com base em presunções.

O processo foi sorteado a este relator, nos termos regimentais.

Este é o breve relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

Admissibilidade

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Conforme já mencionado no relatório, a recorrente apresentou as mesmas razões recursais postas na impugnação.

Por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 12 do art. 114 do RICARF, *in verbis*:

Alegações de nulidade

O impugnante sustenta a nulidade do auto de infração, por ausência de parâmetros claros para determinação do VTM e por falta de provas para fins do lançamento. Argui que a autuação não foi lastreada em documentação e

comprovação da prática de valores inferiores aos preços de mercado. Também argui não ter sido comprovado o dolo nas infrações apuradas. Todos esses aspectos caracterizariam a nulidade, por preterição do direito de defesa, inclusive quanto à imputação de responsabilidade do sr. Joaquim Vaz Filho.

A respeito de tais alegações, cumpre dizer que o auto de infração, das fls. 288 a 300, e o Termo de Verificação Fiscal (TVF), das fls. 283 a 286, estão devidamente motivados, com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos pertinentes ao caso, o que, aliás, permitiu a apresentação de defesas copiosas de parte do sujeito passivo contribuinte e do sujeito passivo responsável.

As alegações antes referidas, as quais, segundo seus autores, invalidariam o lançamento de ofício, por preterição do direito de defesa, dizem respeito, na verdade, ao mérito, e serão analisadas sob esse enfoque, adiante.

À vista disso, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade, por suposta preterição do direito de defesa.

Inobservância do valor tributável mínimo

Inicialmente, o impugnante afirma que não houve comprovação, pela Fiscalização, da relação de interdependência entre o estabelecimento industrial “Baterias Cral Ltda” e seu cliente “J. Vaz Acumuladores Ltda.” Ora, a composição social das duas empresas não deixa qualquer margem de dúvida quanto à existência dessa relação de interdependência. Conforme traz o TVF, os sócios dessas duas empresas – sr. Joaquim Vaz Filho, sr. Luiz Carlos Vaz e sr. José Roberto Vaz, detêm, cada um, 33,33% e 26,66% das cotas de cada uma dessas duas empresas. O art. 612 do RIPI/2010 define a relação de interdependência entre duas firmas quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física. Dessa forma, resta cabalmente comprovada a relação de interdependência entre as duas empresas.

O segundo ponto dessa abordagem da autuação diz respeito à prática de valores inferiores àqueles praticados no mercado atacadista da região de São Paulo-capital e grande São Paulo. O Auditor-Fiscal afirma que tal prática ocorreu. Já o impugnante alega não ter havido comprovação da prática de valores inferiores aos preços de mercado nas operações comerciais entre as duas empresas. Por outro lado, deixa entrever que houve operações com margens de negociação diferenciadas, uma vez a empresa J. Vaz Acumuladores Ltda ser um de seus maiores clientes. Contraditoriamente, afirma não ter ocorrido prática de vendas em valores abaixo do valor do mercado. Para comprovar que essa tese não se sustenta, apresenta quadro comparativo de vendas em outras localidades e dos valores praticados por empresas do mesmo segmento, em vendas de produtos de marcas distintas. Ressalta que os valores que transaciona com a J. Vaz Acumuladores Ltda., são, em verdade, superiores às de seus concorrentes, o que faz cair por terra a fundamentação de preços inferiores.

Já o Auditor-Fiscal trouxe planilhas anexadas ao TVF em que detalha, mês a mês, de forma individualizada por tipo e especificação técnica, o cálculo da média ponderada do preço de baterias elétricas vendidas por J. Vaz Acumuladores Ltda, no mercado atacadista de São Paulo- capital e municípios da grande São Paulo-, apurado em conformidade com a Solução de Consulta Cosit nº 8, de 13 de junho de 2012. Esse cálculo está na aba “média ponderada de preços”. Na aba seguinte – denominada “vendas à J. Vaz Acumuladores” -, traz a apuração mensal da diferença de base de cálculo e do IPI decorrentes das operações de vendas entre essas duas empresas interligadas.

Em que pese o impugnante ter trazido planilha para ilustrar seus argumentos de que há diferenças entre os preços praticados por Baterias Cral e os preços de seus concorrentes, tal planilha não comprova a equivalência entre os produtos vendidos à J. Vaz Acumuladores e as baterias dos concorrentes, nos períodos ali especificados. Pelo contrário - o interessado afirma haver disparidades na qualidade de produtos que justificariam a diferenciação de preços, em desfavor da Cral. Além disso, ele próprio afirma ter tomado os preços em outras localidades, sem especificar quais seriam essas localidades, ao contrário do levantamento do Auditor-Fiscal, que delimitou, de forma geográfica, os limites adotados para o levantamento da auditoria. Dessa forma, posto não haver correlação direta entre os produtos ali identificados e os produtos auditados, por período de apuração, resta claro que o demonstrativo trazido pelo interessado não sustenta seus argumentos. Ainda que em sua planilha haja diferenciações, a menor, nos preços praticados pelo estabelecimento em comparação com preços de produtos concorrentes, tais produtos ali identificados não fazem parte, nos respectivos períodos de apuração, da planilha apresentada pelo auditor e que foi a base da autuação fiscal. Dessa forma, seus argumentos não podem ser acolhidos.

Ainda nesse tópico da autuação, temos a contestação do interessado acerca da forma de apuração do VTM adotada pelo Auditor-Fiscal. Conforme traz o TVF, foi adotado o entendimento disposto na Solução de Consulta Cosit nº 8, de 13 de junho de 2012, pela qual a Cosit concluiu que *“o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante. O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto.”*

O interessado contra-argumenta com alegação de que, se o entendimento é de que há interdependência entre as empresas, deve ser verificado se, naquela praça, há ou não um mercado atacadista para parâmetro, de modo a permitir a apuração do VTM com base em uma comparação mercadológica (preço médio das empresas da localidade do remetente) ou com base em ficção jurídica

(levando em consideração como elementos mínimos os custos de produção, as despesas e a margem de lucro ordinária naquele tipo de operação). Conclui que o método de apuração adotado necessita de uma comparação mercadológica, sendo, portanto, completamente controvertido o arbitramento realizado.

Tais argumentos não prosperam. A questão da interdependência entre as duas empresas está claramente evidenciada pela consulta da sua composição social. O recorte geográfico feito pelo Auditor-Fiscal demonstra que, naquela região, a empresa J. Vaz Acumuladores é o único revendedor da Baterias Cral Ltda, o que autoriza a aplicação dos dispositivos do RIPI/2010 – arts. 195, I, e 196, *caput*, para definição do valor tributável mínimo, conforme vemos abaixo:

Art. 195. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 5ª)

...

Art. 196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

E, uma vez verificadas as condições para aplicação das normas acima transcritas, não prosperam os argumentos do interessado de que houve arbitramento dos valores tributáveis aferidos pelo Auditor-Fiscal. A planilha integrante do auto de infração detalha, produto a produto, o preço médio praticado no mercado atacadista de São Paulo- capital e municípios da grande São Paulo-, por período de apuração. Assim, conclui-se que não há respaldo para as alegações de que a autuação se deu sobre base de cálculo e alíquotas que não respeitaram a individualidade e seletividade prevista para o tributo.

Sobre aplicação do VTM, em especial o conceito de praça, trago à baila o Acórdão nº 9303-012075, de 11/04/2024, que tratou do tema e seguiu o mesmo norte.

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência interpretativa trata sobre “**o conceito de praça**”, para fins de determinação do VTM, conforme disposto no inciso I do art. 195 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010).

A discussão versa sobre o alcance da regra do arts. 136 e 137 do RIPI de 2002 (arts. 195 e 196 do RIPI de 2010), cuja matriz legal é o artigo 15, I, da Lei nº 4.502/1964, que determinam um valor mínimo de base de cálculo (o VTM), com base no preço corrente no mercado atacadista da **praça do remetente**.

A empresa tem por objeto social “a fabricação, importação, exportação e comércio de insumos para industrialização de produtos de higiene e cosméticos;

de produtos químicos e de equipamentos e acessórios para salão de beleza e cabeleireiro”.

No Acórdão recorrido, a Turma julgadora sufragou que a aplicação da SCI Cosit nº 8/2012 aos casos em que o distribuidor está localizado em município diverso do remetente não adota o ‘conceito de praça’ como sendo equivalente ao da cidade do remetente, como se consigna no voto vencedor:

"(...) para o presente lançamento tributário, no caso específico das circunstâncias de mercado em que inseriam-se os atores únicos e exclusivos, o conceito de praça não exerce maior influência, pois, entendo, no mesmo sentido da decisão recorrida e da **Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13 de junho de 2012** (Publicado no sitio da RFB em 15/06/2012) que, na **hipótese de existir no mercado atacadista apenas um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto**, o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento **industrial fabricante remetente** corresponde aos próprios preços praticados pelo **distribuidor único adquirente**, nas vendas por atacado do citado produto, até porque, tratando-se de distribuidor monopolista, restam esses preços como sendo os preços correntes do mercado atacadista, aplicável às praças do adquirente e do remetente, independente do entendimento restritivo de praça como a circunscrição territorial do município onde situa-se o adquirente ou o remetente. (...)" (*grifo nosso*)

Ou seja, o voto vencedor foi categórico ao dizer que “praça” não representa o Município onde está estabelecido a Contribuinte, mas qualquer outro ponto do território nacional, visto que restou caracterizado nos autos o adquirente como um distribuidor exclusivo.

No recurso especial, o Contribuinte alega, com base no Parecer Normativo CST nº 44/1.981, que “...o Relator do Voto Vencedor está querendo alterar o próprio conceito de “praça”, a fim de estendê-lo para além da cidade, o que não pode ser aceito, já que a conceituação de “praça” (plenamente aceita e validada por toda a comunidade jurídica) se resume à “cidade”.

No entanto, diversamente do que pretende demonstrar o Contribuinte, essa matéria não se encontra pacificada, tampouco há convergência no tocante ao alcance territorial que se deve dar ao termo "praça", para fins de observância do art. 136, I, do RIPI/2002, ou dos dispositivos posteriores que o sucederam, de mesmo teor, conforme se destaca a seguir.

A regra do art. 136, I, do RIPI/2002, atualmente, art. 195, I, do RIPI de 2010, determina um valor tributável mínimo de base de cálculo (o VTM), com base no preço corrente no mercado atacadista da “**praça do remetente**”.

(...)

Veja-se que, o art. 195, I, do RIPI2010 (art. 136, I, do RIPI 2002), contempla o conceito de "mercado atacadista da praça do remetente" como uma das

hipóteses de Valor Tributável Mínimo do IPI, em caso de estabelecimentos interdependentes.

Passa-se, então, a analisar a questão primeiramente pela ótica do cálculo deste valor (média ponderada, em determinados períodos), para a situação evidenciada nestes autos, encontrando-se o tratamento do tema na Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2012:

“(…) O valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante.

O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto. (Dispositivos Legais: Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do IPI; Parecer Normativo CST nº 44, de 1981). (grifo nosso)

Ou seja, a Administração Tributária fixa a forma de se chegar ao valor tributável mínimo (VTM) quando no mercado atacadista a que essa regra se refere existir um único distribuidor, sendo este interdependente do estabelecimento industrial fabricante do produto cujo valor tributável mínimo se pretenda determinar, como exatamente ocorre no caso em discussão, dispensando maiores explicações sobre a subsunção dos fatos a esse ato interpretativo.

Repise-se que o art. 15, I, da Lei nº 4.502/1964, estabelece que o valor tributável, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma PJ ou a estabelecimento de terceiro interdependente, não poderá ser inferior ao '**preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente**', restando em situações como a presente, existindo no mercado atacadista apenas o interdependente como único distribuidor, descritas na **SCI Cosit nº 8/2012**, a adoção do único preço praticado no mercado atacadista, monopolizado pelo distribuidor interdependente, ditando o preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente.

Temos ainda o dispositivo do art. 197, § 1º, do RIPI/2010 (art. 138, § 1º, do RIPI/2002), a mostrar claramente que nos momentos em que o legislador quis, para fins de arbitramento do VTM, delimitar precisamente a área a ser considerada, utilizou expressão que não deixa margem a dúvidas:

Art. 197. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ...

§1º. Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, **o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte**, ou, na sua falta, **nos**

principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

O que pode ser observado é que, o termo “**praça**” tem relação com **mercado**. As fronteiras definidas pelo Estado são configurações geopolíticas, mas as áreas de influência comercial há séculos com elas não necessariamente se confundem. Assim, limitar o termo “**praça**” rigorosamente a um Município levaria, em tese, a situações tais que um distribuidor instalado do outro lado da rua limítrofe entre dois Municípios que vendesse só ao outro, cruzando a rua, não teria **praça** (o que parece ser desprovido de sentido prático, e desconectado do propósito da norma).

Portanto, deve ser efetuada interpretação contextualizada do “conceito de **praça**”, claramente consignada na Declaração de Voto da Cons. *Tatiana Josefovicz Belisário*, no PAF nº 16561.720182/2012-65, que resultou no Acórdão nº 3201-003.444, de 26/02/2018, que transcrevo partes de seus fundamentos, os quais adoto neste voto como razões para aqui decidir.

“(…) A questão central de mérito no presente Recurso diz respeito ao cálculo do Valor Tributável Mínimo VTM para fins de lançamento do IPI. A Recorrente aduz que, pela regra do art. 137, parágrafo único, II do RIPI/02, a expressão “**praça**” deve ser restrita ao município de São Paulo, local em que se encontra o estabelecimento industrial; sendo este um conceito inflexível fixado pela jurisprudência, inclusive do CARF. Pois bem. Com a devida vênias às bem expostas razões recursais, entendo de modo diverso.

O Direito Tributário não admite, na atualidade, interpretações estanques, dissociadas da realidade econômica, social e política. A moderna doutrina tributária, no que vem acompanhada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, não mais admite que a obrigação tributária seja parametrizada por conceitos imutáveis.

A interpretação do direito tributário, à exemplo do que se verifica na interpretação conforme a constituição e na própria mutação constitucional, deve acompanhar a evolução dos paradigmas sociais e econômicos.

Na hipótese específica dos autos, um conceito de natureza econômica forjado em 1850 pelo já revogado Código Comercial Brasileiro, por óbvio, jamais poderá ser interpretado da mesma forma quase 2 séculos depois. Como já tive oportunidade de me manifestar, em junho de 2016, no sentido de que a autoridade tributária não pode desprezar a realidade negocial, ao não reconhecer a existência de uma modalidade contratual amplamente praticada no mercado nacional e internacional para fins de exigência tributária (Acórdão nº 3201-002.227), **reafirmo que também o contribuinte não pode pretender afastar essa mesma realidade para fins de se eximir da obrigação tributária.**

É a própria realidade mercadológica da Recorrente que inviabiliza restringir o conceito de **praça comercial a um único município. Seus produtos são**

comercializados em todo o país (e mesmo internacionalmente), independentemente da sua presença física nos municípios, sendo seus produtos claramente individualizados e definíveis, e sem variações de valor.

Não se trata de negar primazia ao princípio da legalidade tributária, mas, sim, de interpretar a norma tributária em consonância com a realidade social, política e econômica.

E, na atual realidade, de economia totalmente globalizada, **limitar o conceito de "praça comercial" de um comerciante de alcance internacional, às barreiras geográficas de um único município, significa corromper o próprio conceito normativo**. (grifo nosso)

Essa matéria resta ainda esclarecida no Acórdão nº 9303-010.104, de 11/02/2020, de Relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, no qual se delimitou que o “conceito de praça”, utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010 (antigo art. 136, I, do RIPI/2002) - na interpretação da norma (antielisiva), por não ter o legislador sido específico quanto à abrangência territorial, comporta interpretação, melhor se identificando, conforme vem sendo entendido pela recente jurisprudência do CARF, **“com o mercado, que não tem necessária identidade com configurações geopolíticas, em especial a de um Município”**, restrição esta que implicaria dar azo a que grandes empresas com características operacionais que a esta possibilidade levam (como as do ramo de cosméticos), adotem livremente a prática de instalar um único distribuidor, interdependente, em outro Município, para forçosamente caracterizar que não existe mercado atacadista na “praça” do remetente e, assim, permitir, ao industrial, contribuinte do IPI, que pratique preços artificialmente muito inferiores ao de mercado, ou seja, admitir que a norma que visa justamente coibir esta prática venha a viabilizá-la.

Em suma, admitir o conceito restritivo e desconforme ao propósito da norma equivale a permitir que a norma que visa justamente coibir uma prática venha a dar-lhe guarida. É o que vem entendendo o CARF em decisões recentes, como o Acórdão nº 9303-008.545.

Adicione-se, por fim, que o advento da Lei nº 14.395/2022 em nada muda esse cenário. Resultante de Projeto de Lei (2.110/2019) de iniciativa parlamentar vetado pelo Presidente da República, com veto derrubado pelo Parlamento, resultando no seguinte texto:

Art. 1º. Esta Lei altera a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, para conceituar o termo “praça” para os efeitos de determinação do valor mínimo tributável nela previsto.

Art. 2º. A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, **passa a vigorar** acrescida do seguinte art. 15-A:

“Art. 15-A. Para os efeitos de apuração do valor tributável de que tratam os incisos I e II do caput do art. 15 desta Lei, considera-se praça o Município onde está situado o estabelecimento do remetente.”

Art. 3º **Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.** (*grifo nosso*)

Como se vê, o artigo 2º da norma acrescentou o artigo 15-A à Lei nº 4.502, de 1964, **para dispor que a partir da sua vigência considera-se “praça o Município”**, ou a cidade onde está situado o estabelecimento remetente - em caso de remessas de mercadorias para outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, ou ainda estabelecimento que opere exclusivamente em venda a varejo. A redação é importante porque esclarece a natureza constitutiva e o início da vigência do comando normativo.

Portanto, a nova lei não é norma interpretativa, mas que cria um novo conceito de “praça”, distinto do assentado na jurisprudência deste tribunal, sem qualquer menção a efeitos retroativos (como ocorre, por exemplo, em outros comandos do gênero), o que impede duplamente a invocação do art. 106 do CTN, tendo em conta que, além de não se interpretar, a norma não soluciona dúvida, mas altera a legislação vigente e aplicada de forma assentada.

Assim, o Acórdão recorrido (assim como a jurisprudência atual do CARF) delimitou o termo “praça”, na acepção do artigo 136, I, do RIPI/2002, atuais artigos 195, I, do RIPI de 2010, como **a região onde o preço do produto será o mesmo em qualquer parte desse território**, sem interferência externa (como frete, seguro, comissões, entre outras despesas), que, em se existindo, provocariam desnivelamento do preço a ser comparado, não havendo que se falar em Município ou limite geográfico, genericamente estabelecido.

À luz das considerações apresentadas, não vejo reparos a serem feitos no acórdão recorrido, quanto ao procedimento utilizado pela Autoridade Fiscal para obter o Valor Tributável Mínimo.

Da responsabilidade solidária

Adiante, temos arguição de ilegalidade quanto à inclusão do administrador da empresa no polo passivo da autuação, como responsável solidário. Afirma não terem sido praticados atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, conforme prescreve o art. 135 do CTN para os casos de inclusão dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas na solidariedade tributária. Destaca que as pessoas físicas somente poderão responder por créditos tributários a que derem causa e desde que decorrentes de atos de gestão com dolo ou má-fé e que não houve qualquer comprovação de dolo por parte do administrador da empresa.

Conforme trouxe o TVF, o sócio e administrador da empresa, Sr. Joaquim Vaz Filho, responsável pela transmissão via Sped da escrituração fiscal e das DCTF durante todo o ano-calendário de 2018, deixou de informar, nas DCTF transmitidas, o IPI escriturado e, assim, não recolheu o imposto incidente e destacado. Esse procedimento, além de configurar ocultação dos fatos geradores do imposto também configura apropriação indevida dos valores retidos desse imposto, uma vez o IPI não ser parte da Receita Líquida do contribuinte, que tem

a obrigação de recolher integralmente o valor apurado desse tributo aos cofres públicos no prazo legal. O sr. Joaquim Vaz Filho responsável pela transmissão da escrituração fiscal e das DCTF durante período fiscalizado, não pode olvidar de sua responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias. Tanto é assim que, tão logo a empresa foi intimada a esclarecer os motivos pelos quais os valores apurados no RAIFI não haviam sido declarados nas DCTFs transmitidas, prontificou-se a pagar, via parcelamento os valores devidos.

Nesse sentido, a lei tributária é clara. Vejamos os dispositivos legais aplicáveis à situação fática, dispostos no CTN:

Responsabilidade por Infrações

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O CTN também define a solidariedade tributária:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (gn)

Essa é a responsabilidade objetiva do CTN, que independe da presença do elemento subjetivo (dolo ou culpa). Nesse caso, portanto, responsabiliza-se quem quer que tenha praticado o ato ilícito (descumprimento das obrigações tributárias), desconsiderando-se a intenção do infrator, interessando, tão somente, a conduta formal. Ademais, no caso do IPI, em razão natureza desse tributo, há previsão específica para a responsabilidade do administrador pelos créditos tributários não recolhidos no prazo legal, *verbis*:

Art. 28. São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores, e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal (Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, art. 8º).

Assim, conclui-se pela manutenção no polo passivo do sr. sr. Joaquim Vaz Filho.

Dos créditos de IPI

A solução da lide passa necessariamente pelo conceito de insumo industrial.

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 – RIPI/98 (art. 147, I), esclarece que se incluem no conceito de MP e PI os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente.

Por seu turno, o Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979 (DOU de 6/11/79), norma complementar da legislação tributária, por força do inciso I do artigo 100 da Lei

n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN, esclarece a expressão: “consumidos no processo de industrialização”, condição para que os bens sejam considerados insumos.

(...)

‘Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os 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.’

4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma ‘matérias-primas’ e ‘produtos intermediários’ são empregados ‘stricto sensu’, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários ‘stricto sensu’, ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das

operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7 - Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários 'stricto sensu', vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em

função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente", para o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a por de lado o princípio geral de direito consoante o qual 'a lei não deve conter palavras inúteis', o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

8 - No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão 'incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização' é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários 'stricto sensu', geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integram no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediate e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

O aludido Parecer orienta no sentido de que se deve considerar no conceito de MP e PI, em sentido lato, os bens que se consumirem em decorrência de um contato físico, ou de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou a matéria no REsp 1.075.508 – SC, em sede de recurso repetitivo, cuja ementa e voto abaixo transcrevo:

"RECURSO ESPECIAL Nº 1.075.508 - SC (2008/0153290-5)

EMENTA

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 ESSENCIAL 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 essencial 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. (grifo acrescido)

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

VOTO

(...).....

O ponto nodal da atual controvérsia cinge-se à possibilidade de creditamento, a título de IPI, dos valores decorrentes da aquisição de bens destinados ao uso e consumo e ao ativo fixo do estabelecimento que, apesar de não integrarem fisicamente o produto final nem se desgastarem por ação direta - física ou química -, sofrem desgaste indireto no processo produtivo, integrando-se financeiramente ao produto final.

A sentença bem concluiu, ao vaticinar que:

"... não é todo o IPI pago pelas indústrias que gera creditamento.

A legislação do IPI limita o creditamento aos produtos intermediários utilizados na produção de bens industriais, isto é, produtos que tenham contato físico direto com o bem produzido - produtos que embora não se integrando ao novo produto são consumidos no processo de industrialização.

Note-se que a doutrina e a jurisprudência também adotam o conceito de crédito físico para reconhecer o direito ao creditamento.

No caso, as notas fiscais de fls. 31 a 42 indicam a compra de 'anel retenção', 'rol esfera', 'rolos con.', 'voluta em fofo inferior', 'rotor em bronze', 'selo mecânico metal duro', 'rolamento', 'facas retas', 'cilindro polido', 'jogo de palheta', 'rodizio',

'ogiva mecânica com contado para controlar' e 'palheta delta', produtos estes que não são consumidos no processo de industrialização (consigne-se que a inicial não veio acompanhada de descrição do processo produtivo da empresa), 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.

Não há, portanto, que se confundir o consumo do produto com o mero desgaste do produto.

Note-se que no caso a empresa autora é a consumidora final, pois não existe operação posterior à aquisição dos referidos produtos, e como consumidora final, deve arcar com o IPI, não havendo que se falar em creditamento.

(...)

Assim, não há que se falar em desrespeito à Constituição Federal (art. 153, § 3º), como quer a autora.

Ao contrário, se adotada a tese da autora, todo e qualquer bem adquirido pela empresa daria direito ao creditamento, o que é incompatível com o princípio da não-cumulatividade, que pressupõe o pagamento sucessivo de IPI nas várias etapas de produção." (grifos acrescentados)

Deveras, ao proferir voto-vista no Recurso Especial 608.181/SC, destaquei que:

"Trata-se de recurso especial interposto por Fábio Perini S/A Indústria e Comércio de Máquinas, com fulcro na alínea "a", do permissivo constitucional, com o intuito de ver reformado acórdão proferido pelo egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que negou provimento à apelação da empresa ora recorrente, nos termos da ementa a seguir transcrita:

'TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. BENS DE USO E CONSUMO. DIREITO DE CREDITAMENTO.

O aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram o produto final pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização, não havendo, assim, permissão legal à utilização de crédito do IPI oriundo da aquisição de bens de uso e consumo, tais como **fitas, roldanas, correias, óleos lubrificantes, etc.**

Apelação desprovida.'

Opostos embargos de declaração pela empresa, restaram os mesmos acolhidos para fins de prequestionamento dos artigos 5º, 150, I, da Constituição Federal de 1988, 97 e 100, I, do CTN.

Nas razões do especial, sustenta a recorrente que o acórdão hostilizado contrariou o disposto no art. 49, do CTN, uma vez que 'a vedação expressa em se creditar do IPI pago na aquisição de materiais de uso e consumo, contida no Parecer 65, acabou por malferir o preceito tributário da não-cumulatividade...' .

Alega ainda que a referida proibição de creditamento viola o disposto no art. 97, do CTN, posto que não houve lei majorando o tributo.

Apresentadas contrarrazões às fls. 133/135, no sentido de que, 'no que tange ao creditamento pela aquisição de bens destinados a integrar o ativo fixo, a hipótese é vedada pelo art. 147, inciso I, in fine, do atual Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98)'.

O recurso recebeu crivo positivo na instância de origem.

O e. Ministro Teori Albino Zavascki negou provimento ao recurso especial, por entender que, 'no caso concreto, o Tribunal de origem considerou que os bens de uso e consumo sofreram apenas desgaste indireto no processo produtivo', inexistindo, assim, direito ao creditamento do IPI pago na sua aquisição. (grifo acrescido)

Pedi vista dos autos para melhor exame da matéria.

Primeiramente, impende transcrever excerto do voto-condutor que delineou o contexto fático-probatório constante dos autos:

'A controvérsia centra-se no direito ao creditamento de IPI na aquisição de bens de uso e consumo que sofrem desgaste indireto no processo de industrialização.

O IPI é um imposto não cumulativo, por expressa disposição constitucional, o que implica dizer que deve ser compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (CF/88, art. 153, §3º, II).

A questão é saber se cabe algum creditamento para ser abatido do IPI devido sobre o produto industrial no caso de bens de uso e consumo que, apesar de não integrarem fisicamente o produto final nem se desgastarem por ação direta (física ou química), sofrem desgaste indireto no processo produtivo, integrando-se financeiramente ao produto final.

Com respeito à questão, dispõe o art. 147, inciso I, do RIPI (Decreto 2.637/98) que os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, 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.

Assim, o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

Portanto, não há como reconhecer o direito ao creditamento de IPI dos bens de uso e consumo que sofrem apenas desgaste indireto no processo produtivo, tais como fitas, roldanas, **correias**, óleos lubrificantes, etc.

(...)

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

No recurso especial, a empresa alega que 'os materiais de uso e consumo, dentre eles fitas, roldanas, produtos químicos, etc., não se integram ao produto final, mas agregam-se a ele em razão do custo de produção, integrando o produto final'. Segundo a ora recorrente, inexistente expressa vedação constitucional ao creditamento do IPI referente a entrada de bens no ativo imobilizado da empresa. Aduz que deve ser creditado o valor do IPI efetivamente pago na aquisição dos materiais de uso e consumo incorporados financeiramente aos produtos finais.

O Decreto 2.367/98, que revogou o Decreto 87.981/82 (Regulamento do IPI), aplicável, in casu, assim dispunha:

'Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

(...)' 'Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, 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, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;'

Sobre o tema manifestou-se Aroldo Gomes de Matos, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 81, Junho de 2002, litteris:

'omissis

8. Os Bens e Produtos que geram Créditos Presumidos Geram "créditos básicos" do IPI, conforme dispõe o art. 147 do Decreto nº 2.637 (RIPI/98), os bens e insumos empregados no processo de industrialização de produtos tributados, a saber:

'Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, 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, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.' Tais

bens e insumos, designados genericamente como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, são inúmeros, tendo o vetusto Parecer Normativo CST n° 181/74 elencado os seguintes:

'Entre outros, admitem o crédito do imposto, desde que utilizados na fabricação de produtos tributados: varetas de latão, ferro e estanho, eletrodos e oxigênio, utilizados em solda; abrlhantadores, ácidos, bissulfito de sódio, carbonatos, cianetos, sais, cloretos, sulfatos e outras substâncias empregadas na formação de banhos para cromagem e niquelagem de peças; terra diatomácea sulfato ferroso, carvão ativo e ativado e placas filtrantes, empregados na filtragem de bebidas e que se utilizam ao término de cada etapa do processo industrial; soda cáustica, detergentes e sabões, utilizados na lavagem de garrafas; lixas para polimento de artefatos de madeira e metal, que se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial: bentonita, carvão Cardiff, 'espaguete de cera de camaúba', mogul, corfix, óleo de oiticica, 'terra tipo Lisboa', óxido de ferro, silicato de sódio alcalino e outros produtos que se consomem nas areias de moldagem, bem como placas refratárias para canais de lingoteiras, materiais esses empregados em processos de fundição de peças de metal, quando se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial'

Ainda consoante esse Parecer Normativo, não geram crédito:

'Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: lima, rebolos, lâminas de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos, etc.'

O rol dos produtos que geram crédito, retromencionados, não é, a toda evidência, exaustivo, *numerus clausus*, podendo nele ser incluídos quaisquer outros, desde que participem e sejam consumidos no processo de industrialização.

Por outro lado, a lista dos supostamente excluídos vem sofrendo reparos ao longo do tempo por inúmeras decisões judiciais, dentre os quais:

- materiais refratários consumidos no processo industrial, de maneira lenta mas integrando o novo produto, e não compondo o ativo fixo;
- sucata de papel, utilizada para a fabricação de outros produtos;
- máquinas e equipamentos, com vida útil inferior a doze meses, adquiridos para emprego na industrialização em geral;

- lixas, lâminas de serra, etc., desde que não integrantes do ativo fixo e que sofram alterações em função da ação exercida sobre os produtos em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, tais como o desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas;

- produtos adquiridos de pessoas físicas por empresa produtora;

- óleo diesel e energia elétrica (vide também a MP nº 2.202-2/2001, art. 1º, inc. I, adiante transcrito).

Hugo de Brito Machado, comentando sobre a não-cumulatividade do IPI, ao definir os insumos que dão direito a créditos, assim asseverou:

'Objetivando superar dificuldades de interpretação, o Regulamento do IPI estabeleceu que entre as matérias-primas e produtos intermediários cuja entrada enseja o crédito do imposto, estão 'aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente' (art. 82, item I),

Ficou, assim, afastado o rigor do sistema de crédito físico. O direito ao crédito já não depende de integração física do insumo ao produto. Basta que a matéria-prima ou produto intermediário tenha sido consumido no processo de industrialização, e não se exige que o tenha sido imediata e integralmente, como ocorria em face de legislação anterior.' (grifo nosso)

Nessas condições, geram 'créditos básicos' as incidências do IPI sobre bens (excluídos os compreendidos no ativo permanente) e insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem), adquiridos e consumidos no processo industrial. Já os não-tributados (com imunidade, isenção, não-incidência - 'N. T.' - e alíquota zero), embora omitidos no citado Parecer Normativo, implicam 'créditos presumidos', tudo em homenagem ao princípio constitucional da não-cumulatividade desse imposto.' (págs. 15/17)

Destarte, a interpretação sistemática do art. 147 do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/88) revela a expressa vedação à utilização de créditos do IPI oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa, não se vislumbrando a ofensa aos dispositivos legais apontados.

Neste sentido, confirmam-se, à guisa de exemplo, os seguintes julgados desta Corte:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CREDITAMENTO DO IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE ATIVO PERMANENTE. IMPOSSIBILIDADE.

I - Os materiais destinados ao ativo permanente da empresa não se integram no preço do produto final para efeito de tributação do IPI em operações posteriores ou anteriores ao processo de industrialização, não gerando o creditamento do tributo, diante do fenômeno da não cumulatividade e da substituição tributária.

II - Considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final

ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame.

III - 'A dedução do IPI pago anteriormente somente poderá ocorrer se se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou, não se incorporando, são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral.' (REsp nº 30.398/PR, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 07/03/1994).

IV - Recurso especial improvido. (RESP 500076/PR; Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 15.03.2004)

'RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE - ALÍNEAS "A" E "C" - TRIBUTÁRIO - IPI - AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA, NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO E BENS DE PRODUÇÃO CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO - CRÉDITO - COMPENSAÇÃO - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 49 DO CTN - IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE BENS INTEGRANTES DO ATIVO PERMANENTE - ART. 147 DO DECRETO N. 2.637/98 - AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DO ARTIGO 108, I, DO CTN - ARTS. 66 DA LEI N. 8.383/91 E 73 E 74 DA LEI N. 9.420/96 - INAPLICABILIDADE À HIPÓTESE - NON REFORMATIO IN PEJUS - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADA.

Não prospera a alegação de que restou malferido o comando do artigo 49 do CTN, pois, consoante asseverou o nobre relator do v. acórdão objurgado, o Regulamento do IPI (art. 147, do Decreto n. 2.637/98) veda expressamente o aproveitamento dos bens do ativo permanente da empresa, mesmo se houver seu natural desgaste no curso do processo de industrialização .

Aplicam-se os mesmos fundamentos, dessarte, para o não conhecimento do recurso pela letra "c". (grifo nosso)

omissis

Recurso especial do contribuinte não conhecido." (RESP 497187/SC, Rel. Min Franciulli Netto, DJ de 08.09.2003)

Com essas considerações, ACOMPANHO o relator para negar provimento ao recurso especial."

Destarte, 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" .

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram o produto

pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

No mesmo diapasão, confirmam-se as ementas dos seguintes julgados das Turmas de Direito Público:

"TRIBUTÁRIO - IPI - CREDITAMENTO - PRODUTO ADQUIRIDO E UTILIZADO DE FORMA IMEDIATA E INTEGRALMENTE.

1. É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que os produtos intermediários, matérias-primas e embalagens adquiridos pela empresa destinem-se à fabricação do produto final.

2. No caso em análise, merece reparo a decisão do Tribunal de origem que deferiu a apropriação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de bens que não se consomem imediata e integralmente no processo produtivo.

Agravo regimental improvido." (**AgRg no REsp 1.082.522/SP**, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009)

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CREDITAMENTO DO IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS AO ATIVO PERMANENTE. IMPOSSIBILIDADE.

I - Os materiais destinados ao ativo permanente da empresa não se integram no preço do produto final para efeito de tributação do IPI em operações posteriores ou anteriores ao processo de industrialização, não gerando o creditamento do tributo, diante do fenômeno da não cumulatividade e da substituição tributária.

II - Considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame. Precedentes: AgRg no Ag nº 940.241/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 28/03/08; REsp nº 886.249/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 15/10/07 e REsp nº 608.181/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 27/03/06.

Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008)

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. DECRETO 2.637/98. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 49, DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

1. É vedada a utilização de créditos do IPI, oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização, consoante a ratio essendi do artigo 147, inciso I, do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), que estabelecia que, entre as matérias-primas e produtos intermediários,

adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluíam-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".

2. In casu, pretende a recorrente o creditamento de IPI relativo à aquisição de bens de uso e consumo, tais como material de expediente, uniformes e alimentação, conservação e manutenção, bens duráveis de pequeno valor etc, além das máquinas e equipamentos que serão incorporados ao seu ativo permanente, que, segundo incontroversa inferência da instância ordinária, apesar de não integrarem fisicamente o produto final, nem se desgastarem por ação direta (física ou química), sofrem desgaste indireto no processo produtivo, integrando-se financeiramente ao produto final.

3. Precedentes desta Corte: REsp 608181 / SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ de 27/03/2006; RESP 500076/PR, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 15.03.2004; RESP 497187/SC, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 08.09.2003).

4. Recurso especial desprovido." (REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007)

"TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO DE VALORES PAGOS NA AQUISIÇÃO DE BENS DE USO E CONSUMO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. DESGASTE INDIRETO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO AO CRÉDITO.

1. "A dedução do IPI pago anteriormente somente poderá ocorrer se se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou, não se incorporando, são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral". (RESP 30.938/PR, Rel. Min. Humberto Gomes De Barros, DJ de 07.03.1994; RESP 500.076/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, DJ de 15.03.2004).

2. No caso dos autos, ficou assentado que os bens de uso e consumo sofreram desgaste indireto no processo produtivo, não sendo cabível o creditamento do IPI pago na sua aquisição.

3. Recurso especial a que se nega provimento." (REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006)

"RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL - ALÍNEAS "A" E "C" - IPI - AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA, NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO - CRÉDITO - COMPENSAÇÃO - ART. 166 DO CTN - INAPLICABILIDADE À HIPÓTESE - AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COTEJADOS.

(...)

Não prospera a alegação de que restou malferido o comando do artigo 49 do CTN, pois, consoante asseverou o nobre relator do v. acórdão objurgado, o Regulamento do IPI (art. 147, do Decreto n. 2.637/98) veda expressamente o

aproveitamento dos bens do ativo permanente da empresa, mesmo se houver seu natural desgaste no curso do processo de industrialização.

(...) (REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003)

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.

Com essas considerações, NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

Uma vez tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do artigo 543-C, do CPC, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção, aos Tribunais Regionais Federais, com fins de cumprimento do disposto no § 7º, do artigo 543-C, do Codex Processual (arts. 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008)."

Importante ressaltar que, no caso concreto, o STJ decidiu sobre o direito de crédito de insumos de empresa produtora de autopeças, que desejava ver reconhecido o direito ao creditamento na aquisição de insumos tais como: "*anéis de retenção, rolos de esfera, rotores, selos mecânicos, brocas, hastes, cilindros, ogivas, palhetas, e outros que se desgastam no processo produtivo*", bens que sofrem desgaste de forma indireta no processo produtivo. O desgaste indireto desses insumos no processo produtivo é ponto incontroverso, admitido pela autora daquela ação e mencionado diversas vezes no relatório e voto do julgado do STJ.

E o resultado do julgamento da corte superior foi por não reconhecer o direito de crédito do IPI nas aquisições de tais insumos, que, inequivocamente, se desgastam nos processos de industrialização, **mas de forma indireta**.

Observe-se que a decisão do STJ ratificou os termos do acórdão do TRF da 4ª Região, que, inequivocamente, adotou o entendimento de ser necessário, para ensejar o direito de crédito do IPI, que o desgaste do insumo decorra do contato físico direto com o bem produzido.

Portanto, conclui-se que o colegiado *a quo* não deu a correta interpretação ao repetitivo do STJ. A leitura atenta da decisão judicial leva à conclusão de que aquele tribunal superior adotou o entendimento de que é necessário, para ensejar direito ao creditamento em foco, que o consumo ou o desgaste físico/químico do insumo ocorra diretamente, ou seja, em razão do contato direto com o produto em fabricação. Esse é o sentido do termo desgaste direto, diversas vezes empregado pelo Ministro Luiz Fux em seu voto.

Com base nas seguintes as premissas:

- a) **Impossibilidade de creditamento do IPI referente a produtos intermediários que se exaurem gradualmente durante o processo produtivo, agregando-se apenas indiretamente ao produto final; e**
- b) **É vedada a utilização de créditos do IPI, oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa.**

Passa-se à análise dos itens glosados.

Materiais Refratários.

No que concerne ao material refratário, tratar-se de revestimentos aplicados nos fornos industriais — tais como concreto refratário, tijolos refratários e argamassa refratária — utilizados pela contribuinte com a finalidade de promover o isolamento térmico das estruturas, evitando a dissipação de calor para o meio externo e assegurando a manutenção da temperatura interna indispensável ao adequado processo de fabricação do cimento.

Tais materiais, além de exercerem função essencial à estabilidade térmica do processo produtivo, mantêm contato com o produto em elaboração no curso da industrialização. O desgaste a que se submetem não é objeto de controvérsia por parte da autoridade fiscal, uma vez que, ao longo do processo fabril, sofrem deterioração progressiva até o completo esgotamento de sua utilidade e de suas propriedades físicas, tornando-se imprestáveis e exigindo substituição periódica.

Já havia julgado em sentido oposto ao que vou me posicionar neste julgamento. Minha mudança de entendimento se deve a coerência de raciocínio acerca de que o desgaste dos materiais refratários deve ser tratado da mesma forma que tratei os bens anteriores. Ou seja, uma despesa ligada à manutenção do equipamento. Os materiais refratários são destinados ao reparo dos fornos e demais instalações, devendo ter o mesmo destino que “máquinas, equipamentos e instalações, suas partes, peças e acessórios” mencionado no REsp 1.075.508 – SC.

Por derradeiro, trago à baila o Acórdão nº 9303-016.539, de 18 de fevereiro de 2025:

A respeito da glosa dos produtos refratários, a matéria deve ser analisada à luz da legislação pertinente.

O art. 226 do RIPI/2010, então vigente, expressamente dispunha que:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25): I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

O aproveitamento do crédito do IPI dos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

Os materiais refratários se desgastam por conta de sua aplicação direta na linha produtiva principal. No entanto, não é o suficiente para se enquadrar na categoria de “produtos intermediários”, pois o refratário não agrega qualquer característica ao produto, mas sim ao equipamento: proteção das altas temperaturas, resistência à abrasão e isolamento térmico.

Assim, são acessórios ao forno industrial e aos demais equipamentos, todos integrantes do ativo imobilizado, razão pela qual não geram direito ao crédito de IPI.

Os refratários colocados no interior de fornos têm a função de proteger a parede metálica do forno, evitando o seu derretimento, ataque químico e perda de calor. E a função dos fornos é: a queima de combustível gerando calor, que se pretende transferir a uma substância que se quer aquecer. Logo, o refratário faz parte do equipamento, e este tem a função de transferir calor gerado pela queima do combustível para a substância de interesse.

Não se questiona que o refratário tem contato com o produto, contudo este contato não tem o objetivo de agregar ao produto alguma característica especial. O fato de ocorrer ou não contato com o produto fabricado não modifica as qualidades ou características tecnológicas dos refratários, que de qualquer maneira não podem ser incluídos entre as matérias-primas e os produtos intermediários a que se refere a segunda parte do art. 226 do RIPI/2010.

A tomada de crédito, como produto intermediário dos materiais refratários, deve ser afastada diante da consolidada jurisprudência do STJ, a teor do REsp 1.075.508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 13/10/2009, julgado na sistemática dos recursos repetitivos:

(...)

No mesmo sentido, o Acórdão nº 9303-007.865, 23/01/2019

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. Assim, não geram direito a crédito os materiais refratários, pois não se caracterizam como tal.

Em suma, não se trata de afastar a essencialidade ou o consumo no processo industrial, mas sim de que os materiais refratários não se agregam ao produto final fabricado, não são consumidos de forma imediata (direta) e integral durante o processo de industrialização.

Ex positis, nego provimento ao capítulo recursal.

Contudo, existe matéria a ser conhecida de ofício. Entendo que a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vejamos a antiga e a nova redação:

Redação dada pela Lei nº 11.488/2007

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se que referida lei criou uma nova hipótese de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. Esta hipótese trata-se da instituição de uma nova penalidade, e que deve ser aplicada apenas aos fatos geradores ocorrida após a vigência da lei, haja vista, ainda, a necessidade de motivação pela autoridade fiscal.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

Conclusão.

Em consonância com o exposto, conheço do recurso voluntário, afasto a preliminar de nulidade e dou-lhe provimento parcial para aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Renan Gomes Rego, redator designado

Em que pese as muito bem lançadas razões de decidir do eminente Relator Conselheiro, ouso a discordar quanto a sua posição acerca: **i)** da possibilidade de creditamento de materiais refratários; **ii)** do entendimento de retroatividade da Lei nº 14.395/2022, para fins de conceito de praça no cálculo do Valor Tributável Mínimo (VTM) e **iii)** da carência probatória da responsabilidade solidária da pessoa física Joaquim Vaz Filho.

Da possibilidade de creditamento de materiais refratários

Como descrito pelo relator, no que concerne ao material refratário, tratar-se de revestimentos aplicados nos fornos industriais, utilizados no processo industrial das baterias com a finalidade de promover o isolamento térmico das estruturas, evitando a dissipação de calor para o meio externo e assegurando a manutenção da temperatura interna indispensável ao adequado processo de fabricação dos seus produtos.

Assim, entende-se que os materiais refratários são submetidos a um desgaste imediato e direto durante a fabricação da bateria, nos fornos industriais. Pelo fato de manter contato direto com o produto e integrar a composição final, ainda que residualmente, o material preenche os requisitos legais para o creditamento de IPI. Tal entendimento está em plena consonância com os critérios normativos vigentes e com a tese firmada no Tema nº 198 do STJ.

Exatamente no sentido de que os materiais refratários podem ser admitidos como produtos intermediários, manifestaram-se o E. Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça:

"IPI. AÇÃO DE EMPRESA FABRICANTE DE AÇO PARA CREDITAR-SE DO IMPOSTO, RELATIVO AOS MATERIAIS REFRAATARIOS QUE REVESTEM OS FORNOS ELÉTRICOS, ONDE E FABRICADO O PRODUTO FINAL. INTERPRETAÇÃO QUE CONCILIA O DECRETO-LEI N. 1.136/70 E O SEU REGULAMENTO, ART. 32, APROVADO PELO DECRETO N. 70.162/72, COM A LEI 4.503/64 E COM O ART. 21, PARAGRAFO 3., DA CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE PELO CONHECIMENTO E PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. (...) Estou em que, tendo o acórdão recorrido admitido o fato de que os refratários são consumidos na fabricação do aço, a circunstância de não se fazer essa consumição em cada fornada, mas em algumas sucessivas, não constitui causa impeditiva à incidência da regra constitucional e legal que proíbe a cumulatividade do IPI" (Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 90205, Rel. Min. Soares Munoz, Primeira Turma, julgado em 20/02/1979, DJ 23-03-1979 p 02103 - grifei)

"TRIBUTARIO. IPI. MATERIAIS REFRACTARIOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. OS MATERIAIS REFRACTARIOS EMPREGADOS NA INDUSTRIA, SENDO INTEIRAMENTE CONSUMIDOS, EMBORA DE MANEIRA LENTA, NÃO INTEGRANDO, POR ISSO, O NOVO PRODUTO E NEM O EQUIPAMENTO QUE COMPÕE O ATIVO FIXO DA EMPRESA, DEVEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, CONFERINDO DIREITO AO CREDITO FISCAL."
(Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 18.361/SP, Rel. Ministro Hélio Mosimann, Segunda Turma, julgado em 05/06/1995, DJ 07/08/1995, p. 23026 - grifei)

Tal entendimento foi deferido pelo CARF em situações semelhantes ao caso em análise, conforme destaques nas ementas abaixo:

Acórdão nº 3201-006.156 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/09/2005 a 30/09/2005 NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS REFRACTÁRIOS. ITENS NÃO CONTABILIZADOS EM ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

As despesas com aquisições de material refratário, que não devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado, observando-se o critério da essencialidade e relevância, subsumem-se no conceito de insumo para indústrias siderúrgicas, e ensejam a tomada de créditos.

COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Os créditos apurados em conformidade com o art. 3º das Leis nº's 10.637, de 2002 (PIS) e 10.833, de 2003 (COFINS) podem ser utilizados no desconto dos valores devidos sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

Acórdão nº 3402-010.944 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013 INSUMOS. DIREITO CREDITÓRIO. PRODUTOS E MATERIAIS REFRACTÁRIOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. COMPROVAÇÃO TÉCNICA. IMOBILIZADO. NÃO ENQUADRAMENTO.

Entende-se como correto o enquadramento de produtos e materiais refratários no conceito de "produtos intermediários" ou assemelhados nos estritos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79, reconhecendo-se o correspondente direito ao creditamento de IPI como insumo quando foi apurado que: a) esses produtos não são "partes e peças de máquinas"; b) não podem ser classificados no "ativo permanente" (imobilizado) segundo as regras e os princípios contábeis aplicáveis aos lançamentos à época em que foram registrados; e c) conforme atesta Parecer Técnico, são consumidos no processo industrial da recorrente majoritariamente pelo desgaste em função do seu contato com o produto em elaboração.

Ante todo o exposto, voto no sentido de reverter a glosa dos créditos sobre materiais refratários.

Do conceito de praça para cálculo do VTM. Do entendimento de retroatividade da Lei nº 14.395/2022

Nesse ponto, registre-se que, na sessão de julgamento realizada em 21 de agosto de 2024, no âmbito do Acórdão nº **3101-003.894**, de relatoria da ilustre Conselheira Laura Baptista Borges, manifestei entendimento no sentido de que o conceito de *praça* corresponde ao município em que se encontra localizado o estabelecimento do remetente da mercadoria, conforme interpretação que restou positivada pela **Lei nº 14.395/2022**. Tal definição, por se tratar de norma interpretativa, deve ser aplicada ao caso concreto, nos termos do artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Nesses termos, registro, por oportuno, o teor do voto proferido naquela oportunidade:

Minha convicção, portanto, é a de que o conceito de praça é o município onde está situado o estabelecimento do remetente do produto, conforme restou sedimentada a sua interpretação por meio da Lei n.º 14.395/2022, e que deve ser aplicado ao caso, nos termos do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional. Vejam-se os dispositivos:

(...)

Vale dizer que, muito antes da superveniência da Lei nº 14.395/2022, já restava claro que o conceito de praça do remetente, para fins de determinação do VTM, corresponde ao município onde estiver localizado o estabelecimento fabril remetente, observando, nesse sentido, o entendimento há muito esposado Parecer Normativo CST n.º 44/1981 e Ato Declaratório Normativo CST n.º 05/1982.

Entendo, assim, que a Lei n.º 14.395/2022 não inovou no ordenamento jurídico, mas apenas explicitou a interpretação correta a ser dada ao conceito de praça, trazendo maior estabilidade jurídica para essas operações.

Veja-se que a jurisprudência deste Conselho Administrativo orienta-se no mesmo sentido do entendimento ora esposado:

ACÓRDÃO 9303-017.121 – CSRF/3ª TURMA - SESSÃO DE 29 de janeiro de 2026

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018 IPI. OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. CONCEITO DE PRAÇA. LEI Nº 14.395/2022, CARÁTER INTERPRETATIVO. ART. 106, I DO CTN. RETROATIVIDADE. O conceito de praça para o Valor Tributável Mínimo (VTM), é aquele estabelecido na Lei nº 14.305/2022, que tem o caráter interpretativo da norma, portanto, com efeitos retroativos, nos termos do art. 106, I do CTN.

ACÓRDÃO 3402-012.147 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA - SESSÃO DE 21 DE AGOSTO DE 2024

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

LEI INTERPRETATIVA. APLICAÇÃO RETROATIVA.

A Lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando for expressamente interpretativa. São reconhecidas como tal as leis que declaram expressamente que têm esse caráter ou são redigidas em termos que tornem inequívoca a sua natureza de norma interpretativa. A Lei nº 14.395, de 2022, possui caráter interpretativo, na medida em que se presta a esclarecer o conceito de “praça”.

LANÇAMENTO. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO.

O auto de infração constitui o crédito tributário, materializando e conferindo liquidez à obrigação tributária. Deve ser cancelada a exigência que decorra da apuração de base de cálculo errada. Ante a definição de que “praça” é o município do estabelecimento remetente, não pode ser incluído na apuração do valor tributário mínimo o montante das vendas efetuadas pelo estabelecimento interdependente localizado em outro município.

Com efeito, ante a definição de que *praça* é o município do estabelecimento remetente, não pode ser incluído na apuração do valor tributário mínimo o montante das vendas efetuadas pelo estabelecimento interdependente localizado em outro município.

Ante o exposto, voto por afastar o lançamento fiscal somente nos casos em que ficou constatado que o VTM não respeitou o conceito de *praça* (município), adotando o entendimento de retroatividade da Lei nº 14.395/2022.

Da responsabilidade solidária da pessoa física Joaquim Vaz Filho

A autoridade fiscal atribuiu ao sócio administrador a responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído no auto de infração, com base no inciso III do artigo 135 do CTN.

No entanto, verifica-se que a autoridade fiscal, em nenhum momento, individualizou ou descreveu os atos concretamente praticados pelo administrador que configurariam excesso de poderes ou infração de lei, do contrato social ou do estatuto, conforme exige inciso III do artigo 135 do CTN para a responsabilização pessoal de sócios e administradores.

A simples condição de sócio não autoriza, por si só, a responsabilização tributária prevista no art. 135, III, do CTN, sendo igualmente inadmissível considerar o mero inadimplemento da obrigação tributária como *infração de lei* apta a deslocar a responsabilidade para a esfera pessoal dos administradores. Tal interpretação inverteria a lógica do sistema, fazendo prevalecer a exceção sobre a regra geral e esvaziando o regime jurídico próprio da sujeição passiva indireta.

Vale dizer, a responsabilidade pessoal de sócios-gerentes, diretores ou administradores somente se configura quando demonstrados *atos irregulares*, consubstanciados em *excesso de poderes* ou *infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto*, devidamente comprovados nos autos. Assim, sua imputação exige a prova específica de conduta ilícita, não bastando a mera participação societária ou o exercício regular da gestão empresarial.

Acerca da aplicação do art. 135 do CTN, destaca-se que o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 1.101.728/RS, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou entendimento vinculante no sentido de que a responsabilidade pessoal de sócios e administradores demanda a comprovação de ato doloso ou irregular. No referido precedente, o STJ firmou que o simples inadimplemento do tributo não caracteriza, por si só, conduta ensejadora da responsabilização prevista no art. 135 do CTN:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.101.728 - SP (2008/0244024-6)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. 1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).

*2. **É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa** (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).*

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Apesar das irregularidades apontadas contra a pessoa jurídica, constata-se que o procedimento fiscal referente à responsabilização do sócio administrador mostra-se insuficientemente fundamentado.

Diante disso, afasto a responsabilidade solidária da pessoa física Joaquim Vaz Filho no presente processo.

Do dispositivo

Ante do exposto, voto por dar parcial provimento aos recursos voluntários para permitir o creditamento de materiais refratários, para afastar o lançamento somente nos casos em que ficou constatado que o VTM não respeitou o conceito de praça (município), adotando o entendimento de retroatividade da Lei nº 14.395/2022, e para afastar a responsabilidade solidária da pessoa física Joaquim Vaz Filho.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego