



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10640.721511/2014-91
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.865 – 3ª Turma
Sessão de 23 de janeiro de 2019
Matéria IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL E CRÉDITOS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ARCELORMITTAL BRASIL S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/06/2009 a 30/04/2014

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAMINADOS PLANOS DE FERRO OU AÇO. POSIÇÃO 7211.

Os produtos industrializados pelo estabelecimento identificados como "BARRA CHATA 1/2 x 3/16" e "BARRA CHATA 5/8 x 3/16" não poderiam ter sido classificados no Código NCM 7214.91.00, que contempla os produtos definidos como "Barras de ferro ou aço" (alínea m da Nota 1 do Capítulo 72 da TIPI), pois tais produtos possuem espessura igual a 4,76 mm e largura superior a duas vezes essa espessura, fato que os enquadra na posição 7211 (Produtos laminados planos, de ferro ou aço não ligado, de largura inferior a 600 mm, não folheados ou chapeados, nem revestidos), consoante alínea k da Nota 1 do capítulo 72, a qual estabelece a definição de "Produtos Laminados Planos", classificados na posição 7211 como: produtos laminados, maciços de seção transversal retangular, que não satisfaçam à definição da Nota 1-ij, em rolos de espiras sobrepostas, ou não enrolados, de largura igual a pelo menos dez vezes a espessura, quando esta for inferior a 4,75 mm, ou de largura superior a 150 mm ou a pelo menos duas vezes a espessura, quando esta for igual ou superior a 4,75 mm.

ADEQUAÇÃO NA TIPI PROMOVIDA POR ATO DA RECEITA FEDERAL QUE IMPLIQUE ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA. EFEITOS RETROATIVOS. INEXISTÊNCIA.

As adequações às quais a Receita Federal é autorizada a promover na TIPI, pelo Decreto que a aprovou, só têm efeitos retroativos se não implicarem alteração de alíquota (art. 4º do Decreto nº 7.660/2011 e art. 4º do Decreto nº 8.950/2016).

DIREITO AO CRÉDITO. MATERIAIS REFRAATÓRIOS. INEXISTÊNCIA.

Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram 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.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que não conheceram do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento parcial. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Julgamento iniciado na reunião de 10/2018.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência, interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 863 a 886) e pelo contribuinte (fls. 959 a 974), contra o Acórdão 3402-003.804, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 824 a 861), sob a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/06/2009 a 30/04/2014

CLASSIFICAÇÃO FISCAL - BARRAS CHATAS.

Os produtos laminados planos, nos termos da Nota I-K do Capítulo 72 da TIPI, não enrolados e que possuam dimensões, largura e espessura, que se correlacionem do seguinte modo: largura igual a pelo menos dez vezes a espessura, se esta for inferior a 4,75 mm, ou de uma largura superior a 150 mm, se a

espessura for igual ou superior a 4,75 mm sem, no entanto, exceder a metade da largura.

Os produtos que não satisfaçam a qualquer das definições constantes das alíneas ij), k) ou l) do Capítulo 72 da TIPI, nem à definição de fios e cuja seção transversal, maciça e constante em todo o comprimento, tenha a forma de círculo, de segmento circular, oval, de quadrado, retângulo, triângulo ou de outros polígonos convexos (incluindo os “círculos achatados” e os “retângulos modificados”, nos quais dois lados opostos tenham a forma de arco de círculo convexo, sendo os outros dois retilíneos, iguais e paralelos), deverá ser classificado como “Barra”, na posição 72.14 da TIPI.

DIREITO DE CRÉDITO. MATERIAIS REFRAATÓRIOS.

Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram 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, é de ser mantida a glosa dos materiais refratários, os quais não se caracterizam como produtos intermediários.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS.

O fisco deve considerar os créditos regulares na recomposição da conta gráfica, e, em apurando-se diferenças, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão da exigibilidade, indevidos ou não comprovados, exigi-las, desde que dentro do prazo decadencial, através de auto de infração.

MULTA DE OFÍCIO NATUREZA CONFISCATÓRIA

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. NÃO-INCIDÊNCIA.

Não há base legal para a incidência de juros sobre multa de ofício.

Recurso parcialmente provido.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional – no qual é contestada (i) a classificação fiscal adotada pelo contribuinte para as “barras metálicas” (7214.91.00 - alíquota zero), quando a Fiscalização entendeu deveria sê-lo na Posição 7211 - alíquota 5 %, bem como (ii) a não incidência de juros sobre a multa de ofício – foi dado seguimento (fls. 888 a 895).

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 923 a 945), nas quais pugna, inicialmente pelo não conhecimento do Recurso Especial, pois a PGFN teria se utilizado de um paradigma anacrônico, já que o Acórdão recorrido, no Voto Vencedor, tomou por base legislação já alterada, no que tange diretamente ao assunto (pelo art. 3º do Ato Declaratório Executivo RFB nº 6/2014, com eficácia a partir de 30/10/2014), enquanto, tanto o Voto

Vencido como o paradigma, utilizaram-se da legislação ainda sem as mudanças trazidas pelo referido ADE, sendo que, na sua visão, estas alterações na TIPI sempre teriam efeitos retroativos, por serem expressamente interpretativas (toma por base o art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 8.950/2016, que remete ao art. 106, I, do CTN).

Ao Recurso Especial do contribuinte, questionando o não reconhecimento ao creditamento do IPI no caso dos materiais refratários utilizados no processo produtivo siderúrgico, também foi dado seguimento (fls. 1.056 a 1.063).

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 1.065 a 1.073).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Quanto ao **conhecimento** do Recurso Especial da Fazenda Nacional, não se discute que o ADE/RFB nº 6/2014, em seu art. 3º (que remete ao Anexo III), promoveu alterações que espelham o contraponto entre o Voto Vencedor e o Voto Vencido do acórdão recorrido (este último em consonância com o Voto Vencedor do paradigma).

Mas, como já dito, aquele ADE, conforme expressamente consignado no seu art. 5º, só passou a produzir efeitos a partir de 30/10/2014, e a infração inerente à classificação fiscal/alíquota só atinge fatos geradores até dezembro de 2013 (fls. 182 e 183).

No que tange à retroatividade das alterações trazidas pela Receita Federal na TIPI, vejamos precisamente o que diz o Decreto nº 8.950/2016 (que aprovou a TIPI atualmente vigente):

Art. 1º Fica aprovada a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, anexa a este Decreto.

Art. 2º A TIPI tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM.

(...)

Art. 4º Fica a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB autorizada a adequar a TIPI, sempre que não implicar alteração de alíquota, em decorrência de alterações promovidas na NCM pela Resolução nº 125, de 15 de dezembro de 2016, da Câmara de Comércio Exterior - Camex.

Parágrafo único. Aplica-se ao ato de adequação editado pela RFB o disposto no inciso I do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Incontestável, então, é que as "adequações" trazidas por ato da Receita Federal na TIPI só terão efeitos retroativos se não implicarem alteração de alíquota (o que se deu, no caso concreto).

O mesmo se verifica nos Decretos que aprovaram as duas TIPI anteriores:

Decreto nº 7.660/2011 (Base para o ADE/RFB nº 6/2014):

Art. 4º Fica a Secretaria da Receita Federal do Brasil autorizada a adequar a TIPI, sempre que não implicar alteração de alíquota, em decorrência de alterações promovidas na NCM pela Câmara de Comércio Exterior - CAMEX.

Parágrafo único. Aplica-se ao ato de adequação referido no caput o disposto no inciso I do caput do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN.

Decreto nº 6.006/2006:

Art. 5º Fica a Secretaria da Receita Federal autorizada a adequar a TIPI, sempre que não implicar alteração de alíquota, em decorrência de alterações promovidas na NCM, pela Câmara de Comércio Exterior - CAMEX, ao amparo do disposto no art. 2º, inciso III, alínea “c”, do Decreto nº 4.732, de 10 de junho de 2003.

Parágrafo único. Aplica-se ao ato de adequação o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN.

E não poderia ser diferente. A Constituição Federal, em caráter excepcional, faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IPI e, quando nossa Carta Magna dá competência ao Poder Executivo, está a falar em **Decreto**, e não em norma, de qualquer natureza, exarada pelos seus Órgãos.

Por fim, no que se refere ao conhecimento, tratando agora – apenas para que não se diga que o assunto não foi enfrentado – do Acórdão utilizado nas Contrarrazões como referência para tentar mostrar que o trazido pela PGFN em seu Recurso Especial seria anacrônico (nº 9202-005.557, de 27/06/2017 – época em que o Dr. Luiz Eduardo de Oliveira Santos ainda era o Presidente em exercício da 2ª Turma da CSRF), apesar de a Ementa dar a entender que o exemplo é aplicável, não o é, pois, lendo o Voto Condutor, o “arcabouço normativo” a que ela se refere é um Ato Declaratório da PGFN dispensando a interposição de recursos relativos a uma causa previdenciária vencida.

Exemplo: O Acórdão recorrido deu o Crédito Presumido do IPI (da Lei nº 9.363/96) nas aquisições de pessoas físicas, e a PGFN recorre, apresentando um paradigma anterior a uma norma da própria PGFN desistindo de contestar o creditamento judicialmente, e que vincula a RFB.

O caso em discussão, como visto, é manifestamente diverso.

Conclusão: Os fatos geradores do acórdão recorrido e do paradigma estavam submetidos à mesma redação da TIPI, sendo que no recorrido adotou-se a posição 7214 e no paradigma a posição 7211, para os mesmos produtos. A divergência está devidamente caracterizada.

Assim, preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço de ambos os Recursos Especiais**.

No **mérito**, nos foram trazidas à apreciação três questões (colocarei nesta ordem, pois será a adotada em meu Voto): **(i)** incidência de juros sobre a multa de ofício, **(ii)** direito ou não ao creditamento do IPI para os materiais refratários utilizados no processo produtivo siderúrgico e **(iii)** classificação fiscal adotada para as “barras metálicas”.

1) Iniciemos pelo tópico para o qual não cabe mais discussão nesta Corte (juros sobre a multa de ofício), pois existe Súmula do CARF a respeito:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

2) Classificação fiscal das “barras metálicas”.

Recorro aqui novamente ao mais que abrangente conhecimento do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, agora para adotar como razões de decidir não um Voto Vencedor, mas sim o Voto Vencido do Acórdão recorrido, pois detalhar e fundamentar o que já foi tão bem detalhado e fundamentado, sem ter o que acrescentar de relevante, seria inócuo:

Gize-se, inicialmente, que de acordo com o RIPI, a classificação fiscal das mercadorias se materializa em um dos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que tem por base o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, adotado pelo Brasil por meio do Decreto nº 97.409/1988, de 23/12/1988, DOU de 27/12/1988.

De sua feita, o código é obtido mediante a aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI), das Regras Gerais Complementares (RGC) e notas complementares, todas da Nomenclatura Comum do Mercosul. E, de forma subsidiária, pelas normas explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) de Designação e de Codificação de Mercadorias, assim como as Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

Portanto, a atividade de definição de classificação fiscal é de natureza tributária, vale dizer, consiste na aplicação da norma tributária ao fato. Portanto, livre está o auditor fiscal para formar sua convicção a respeito, em que pese ser seu dever cercar-se do maior número de informações técnicas, mas nunca podendo ir de encontro à sistemática normativa para a classificação fiscal de mercadorias.

Segundo a NESH na presente subposição 7211.90 abrange:

os produtos semelhantes aos referidos nas posições 72.08 e 72.09, com a diferença, todavia, de terem uma largura inferior a 600 mm.

As disposições das posições 72.08 e 72.09 aplicam-se, mutatis mutandis, aos produtos da presente posição, com exceção das relativas à largura (ver também as Considerações Gerais do presente Capítulo).

Entre os produtos aqui incluídos, podem citar-se as chapas universais (placas), com uma largura superior a 150 mm mas inferior a 600 mm, e as folhas e tiras.*

As folhas e tiras são normalmente obtidas a quente, por relaminagem de certos produtos semimanufaturados da posição 72.07, e podem voltar a ser laminadas a frio, a fim de se obterem produtos de menor espessura e com melhor qualidade. As folhas e tiras obtêm-se igualmente por corte de chapas ou de tiras largas das posições 72.08 ou 72.09.

Os produtos desta posição podem ter sido submetidos a diversas operações, tais como esfriamento, gofragem, arredondamento de arestas, biselamento, ondulação, etc, desde que essas operações não lhes confirmem características de artefatos ou obras incluídas em outras posições.

Estes produtos são utilizados principalmente para arquear caixas, tonéis e outros recipientes, para fabricação de tubos soldados, de ferramentas (lâminas de serras, por exemplo), de perfis dobrados, de correias transportadoras, na indústria do automóvel e para produção de numerosos artefatos (para embutimento, dobragem, por exemplo).

Esta posição não inclui:

- a) Os arames retorcidos, mesmo farpados, em tiras, de ferro ou aço, dos tipos utilizados em cercas (posição 73.13).*
- b) Os grampos ondulados ou biselados, em peça ou cortados nas dimensões próprias, para reunir peças de madeira (posição 73.17).*
- c) Os esboços de obras do Capítulo 82 (incluídos os esboços de tiras para lâminas de barbear).*

Esta posição não inclui:

- a) Os arames retorcidos, mesmo farpados, em tiras, de ferro ou aço, dos tipos utilizados em cercas (posição 73.13).*
- b) Os grampos ondulados ou biselados, em peça ou cortados nas dimensões próprias, para reunir peças de madeira (posição 73.17).*
- c) Os esboços de obras do Capítulo 82 (incluídos os esboços de tiras para lâminas de barbear).*

No Capítulo 72 da TIPI se inserem Ferro fundido, Ferro e Aço, parte de uma classificação mais abrangente, a da Secção XV, relativa aos Metais Comuns e suas Obras. As discordâncias entre Fiscalização e contribuinte estão nas posições 7211 e 7214, cujas pormenorizações se encaixam nos códigos NM 7211.14.00, por parte da Fiscalização, e 7214.91.00, pelo lado do contribuinte.

A regra 1ª RGI dispõe que:

"Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas..."

Ambos produtos denominados pelo contribuinte de "Barra Chata" têm espessura superior a 4,75 mm (4,76mm), e largura pelo menos duas vezes maior que a espessura (12,70mm e 15,87mm), o que é inconteste. Essas características forçam sua classificação na posição 72.11, como produtos laminados planos.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 28 de janeiro de 1992 e alteradas pela Instrução Normativa SRF nº 123, de 22 de outubro de 1998 (suplemento ao Diário Oficial da União de 22 de dezembro de 1998), relativas à posição 7211, esclarecem na Nota k) que nela só se classificam os produtos laminados planos de ferro ou aço não ligado, de largura igual ou superior a 600 mm, folheados ou chapeados, ou revestidos. Nesta posição se incluem os produtos laminados, maciços, de seção transversal retangular, que não satisfaçam à definição da Nota 1 - ij.

Com efeito, os esclarecimentos para a reclassificação constam da Nota 1, alíneas k e m, do capítulo 72.

Capítulo 72 Ferro fundido, ferro e aço

Notas.

l.- Neste Capítulo e, no que se refere às alíneas d), e) e f) da presente Nota, na Nomenclatura, consideram-se:

...

k) Produtos laminados planos

Os produtos laminados, maciços, de seção transversal retangular, que não satisfaçam a definição da Nota 1 ij) anterior:

- em rolos de espiras sobrepostas, ou -não enrolados, de largura igual a pelo menos dez vezes a espessura, quando esta for inferior a 4,75mm, ou de largura superior a 150mm ou a pelo menos duas vezes a espessura, quando esta for igual ou superior a 4,75mm.

Os produtos do contribuinte, oriundos da laminação, por ele denominados de barras chatas e nessas condições reclassificados pela Fiscalização, considerando as funções principal e secundária, princípio e descrição do funcionamento, bem como forma e dimensão da mercadoria apresentam dimensões que satisfazem a conceituação da alínea "k" acima transcrita: não são enrolados e possuem dimensões, largura e espessura, que se correlacionam do seguinte modo: "BARRA CHATA 1/2 x 3/16" (conversão 12,70mm X 4,76mm) e "BARRA CHATA 5/8 x 3/16" (conversão 15,87mm X 4,76mm). Dessarte, não há como deixar de reclassificar os produtos no segmento dos aços planos, que indica a posição 7211 como destino do produto, isto é, a posição em que devam situar os produtos que satisfaçam às condições ali especificadas.

Em consequência, entendo correta a classificação adotada pelo Fisco. A Norma Técnica 1588:1996 da COPANT (Comissão Panamericana de Normas Técnicas), trazida à baila pela recorrente, pode subsidiar a correta classificação fiscal, mas não se sobrepõe às normas que determinam o caminho a percorrer para que se chegue ao correto código da mercadoria. E também o fato de que vinha classificando tal mercadoria há anos na posição 72.14 não é impedimento para que a posteriori o Fisco a reclassifique, como feito no caso em exame.

3) Direito ou não ao creditamento do IPI sobre materiais refratários utilizados no processo industrial siderúrgico.

Em decisão mais que recente (Acórdão nº 9303-007.143, de 11/07/2018), esta Turma decidiu pela ausência do direito ao creditamento, tratando de caso em tudo similar a este (da INVISI INDÚSTRIA SIDERÚRGICA VIANA LTDA.):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

DIREITO AO CRÉDITO.

Geram direito ao crédito do imposto, além dos que se insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

Recurso do Procurador provido.

A Ementa é um tanto genérica, sendo que transcrevo trechos do Voto Vencedor, do ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, também para adotá-los como razões de decidir (anote-se que o Acórdão do STJ, nele citado, no Resp nº 1.075.508-SC, foi submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC – Recursos Repetitivos):

PRODUTOS REFRAATÓRIOS

A respeito da glosa dos produtos refratários, tijolos, blocos, concreto, massa e argamassa, a matéria deve ser analisada à luz da legislação pertinente.

O art. 164 do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 2002) então vigente, expressamente dispunha que:

*Art. 164. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados **poderão creditar-se** (Lei nº 4.502/64, 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 os produtos intermediários, aqueles que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (negritei)*

Por seu turno, o Parecer Normativo CST nº 65/79 expressamente reconhece que a expressão “consumidos” “há de ser entendida em sentido amplo abrangendo exemplificativamente o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida”, donde fazem jus ao crédito “as

ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas independentemente de suas qualificações tecnológicas”, enquadrem-se no conceito de “produtos consumidos”.

Sobre o assunto, o referido parecer informa:

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.

Para o contribuinte, todos itens refratários são “produtos intermediários” (PI), mesmo que não se integrem física ou quimicamente ao produto final, mas que se desgastem no curso do processo produtivo. Em verdade, os mesmos destinam-se à manutenção do seu parque produtivo, das máquinas que vão produzir o produto industrializado e que não podem ser confundidas com o próprio processo produtivo e o produto final a ser obtido.

No Recurso Especial nº 1.075.508-SC, julgado em 23/09/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux, ele bem faz a distinção entre “consumo” do produto e o “mero desgaste” indireto do produto sem ação direta no processo produtivo, que é o caso dos materiais refratários, e que, por isso, não geram direito a crédito de IPI. Desse julgado destaca-se o excerto abaixo transcrito.

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 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.* (sublinhado no original)

O Parecer Normativo 260/71, que trata especificamente deste tema dos refratários, e os acórdãos ...são explícitos quanto à não admissão do crédito de IPI de materiais refratários:

(...)

Embora o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, tenha reformulado parte do entendimento antes fixado no Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, adaptando-o às inovações introduzidas pelo art. 66, inciso I, do RIPI/1979, que prevalecem até hoje, não alterou o entendimento segundo o qual o **direito ao crédito não se estende a partes e peças de máquinas em nenhuma hipótese**, ou seja, ainda que não incorporadas ao ativo imobilizado e **mesmo que, por suas qualidades ou**

características tecnológicas, se desgastem em razão do contato direto que exercem sobre o produto em fabricação ou que o produto exerce sobre elas. Em tais condições, semelhante direito ao crédito só foi admitido, em virtude das inovações da legislação decorrentes do RIPI/1979, às ferramentas manuais e intermutáveis que não sejam partes de máquinas.

Ademais, o refratário não agrega qualquer característica ao produto, mas sim ao equipamento: proteção das altas temperaturas, resistência à abrasão e isolamento térmico.

Em outras espécies de equipamento, como os usados em indústrias químicas, os isolamentos térmicos são colocados no lado de fora dos equipamentos e tubulações, e também têm o objetivo de evitar a perda de calor e variações na temperatura. A única diferença para a siderurgia é que na indústria química não é necessário a proteção da parede interna do equipamento, cuja composição (seja metálica ou não), já oferece resistência à abrasão e ao ataque químico.

Os refratários colocados no interior de fornos terão sempre a função de proteger a parede metálica do forno, evitando o seu derretimento, ataque químico e perda de calor. E a função dos fornos será sempre a mesma: a queima de combustível gerando calor, que se pretende transferir a uma substância que se quer aquecer. Fica claro que 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. Mas este contato não tem o objetivo de agregar ao produto alguma característica especial. Se não houvesse a necessidade de proteger a parte interna do equipamento, os refratários seriam colocados do lado de fora, apenas com a função de isolamento térmico. E não teriam qualquer contato com o produto. Assim, 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 interferência nas propriedades do aço pela agregação de partículas do refratário é algo indesejado, um efeito colateral negativo, algo que deve ser minimizado tanto quanto possível. E tal efeito negativo só é aceito e suportado em nome do benefício de proteção do equipamento. Não há dúvida de que o refratário entra em contato com o aço. O que se questiona é se o refratário faz ou não parte de um equipamento. E a resposta é SIM. Todos os equipamentos que terão contato direto com o metal líquido já são construídos com a cobertura refratária, e não podem ser usados em separado.

Ou seja, os refratários aqui tratados são empregados nas indústrias siderúrgicas para o isolamento térmico dos fornos e painéis industriais, com a finalidade de evitar-se a perda de calor para o ambiente externo, possibilitando, assim, a manutenção das temperaturas internas desses fornos e painéis necessárias ao processo de fundição e derretimento dos demais insumos para obtenção do aço. A substituição do material refratário danificado é um custo de manutenção no equipamento. Ele se desgasta com o uso do equipamento (do mesmo modo que o pneu de um caminhão, os rolamentos de um motor, etc). Não aumenta sua vida útil, apenas o mantém em funcionamento.

Embora sejam repostos com frequência devido às altíssimas temperaturas a que são submetidos, os refratários guardam similaridade não com MP e PI, mas sim

Processo nº 10640.721511/2014-91
Acórdão n.º **9303-007.865**

CSRF-T3
Fl. 1.108

com os bens do ativo permanente, pois apenas recondicionam os equipamentos ao seu estado funcional, restabelecendo a sua condição de uso.

Portanto, concluo os que materiais refratários (tijolos, blocos, concreto, massa e argamassa) não geram direito ao crédito do IPI, pelo que escorreita a glosa dos mesmos.

À vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas