



Processo nº	10680.900514/2016-84
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3302-013.141 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	19 de dezembro de 2022
Recorrente	ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

INSUMOS. REQUISITOS PARA CREDITAMENTO. PEÇAS, PARTES DE EQUIPAMENTOS E MATERIAIS REFRATÁRIOS. ITENS NÃO CONTABILIZADOS EM ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

As peças, partes de equipamentos e materiais refratários que revestem os fornos e equipamentos das indústrias siderúrgicas, que se consumam em contato direto com o produto e que não devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado, podem gerar crédito de IPI. Aplicação vinculante do Resp 1075508/SC.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa dos créditos relacionados aos materiais refratários, sensores e correias transportadoras, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-013.138, de 19 de dezembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10680.900513/2016-30, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Mariel Orsi Gameiro.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se da manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório que não reconheceu parte do crédito demonstrado no Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) de IPI. Segundo o despacho, o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual foi homologada parcialmente a Declaração de Compensação (DCOMP). No caso, houve glosa de créditos considerados indevidos, conforme Relatório Fiscal emitido no âmbito da auditoria a que se referem o Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) e o Registro de Procedimento Fiscal (RPF).

Nas manifestações de inconformidade apresentadas neste e nos demais processos referidos, o interessado pede a apreciação simultânea dos seus arrazoados, para evitar decisões conflitantes, visto que os despachos decisórios são decorrentes da mesma ação fiscal. Conforme se verá no voto, a solicitação referida é pertinente, motivo pelo qual o relato que segue abrangerá os 13 processos.

O interessado também solicita a apreciação conjunta das impugnações apresentadas nos processos em que foi formalizada a exigência da multa por compensação não homologada, os quais se acham apensados aos correspondentes processos em que foram proferidos despachos decisórios de não homologação de compensação. Esse pedido também merece acolhimento, nos processos próprios, que são os seguintes:

Processo multa	Processo PER/DCOMP	Valor da multa
13888.722917/2016-48	10680.721635/2014-08	38.151,44
13888.722918/2016-92	10680.721636/2014-44	26.991,33
13888.724848/2016-15	10680.721637/2014-99	43.220,42
13888.721126/2017-81	10680.900510/2016-04	48.003,92
13888.721129/2017-15	10680.900511/2016-41	53.476,16
11080.737570/2018-60	10680.900513/2016-30	76.408,30
11080.738860/2018-21	10680.900515/2016-29	53.635,07
11080.738864/2018-17	10680.900514/2016-84	53.578,64

O estabelecimento detentor do crédito fabrica os seguintes produtos, com as respectivas classificações fiscais na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) e alíquotas:

Código	Descrição	%
7214.20.00	Barras de ferro ou aço não ligado, simplesmente forjadas, laminadas, estiradas ou extrudadas, a quente, incluindo as que tenham sido submetidas a torção após laminagem. Dentadas, com nervuras, sulcos ou relevos, obtidos durante a laminagem, ou torcidas após laminagem.	zero
7214.99.10	Barras de ferro ou aço não ligado, simplesmente forjadas, laminadas, estiradas ou extrudadas, a quente, incluindo as que tenham sido submetidas a torção após laminagem. De seção circular.	zero
7217.10.90	Fios de ferro ou aço não ligado. Não revestidos, mesmo polidos. Outros.	5

A fiscalização compareceu no estabelecimento para conhecer o processo produtivo, com a finalidade de verificar se as aquisições sujeitas ao IPI e enquadradas nos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOPs) 1.101, 2.101 e 3.101, alusivos a compras para industrialização, e 1.917 e 2.917, referentes a entradas de mercadorias recebidas em consignação mercantil ou industrial, foram efetivamente utilizadas como matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME) na industrialização dos produtos tributados.

Além disso, a fiscalização expediu os Termos de Intimação Fiscal (TIFs) 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07 e 08/2016 e 10, 11, 12, 13, 14, 15 e 16/2017.

O Relatório Fiscal de início referido contém o tópico "III – DOS BENS DO ATIVO PERMANENTE COM PERÍODO DE VIDA ÚTIL SUPERIOR A UM ANO", citando e transcrevendo o art. 226, I, do Decreto no 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010, o Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de

outubro de 1979, publicado no Diário Oficial da União de 6 de novembro de 1979, o art. 301 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR), de 1999.

Com base nas respostas aos TIFs, a fiscalização identificou materiais com valores unitários superiores a R\$ 326,61 e com vida útil superior a um ano, os quais não geram crédito do IPI, glosando os valores correspondentes.

O Relatório Fiscal continua com o tópico "IV – DOS MATERIAIS REFRATÁRIOS UTILIZADOS NA CAMADA DE SEGURANÇA, NO FORNO DE REAQUECIMENTO E NA PAREDE DE DESPOEIRAMENTO", dizendo que, mediante diligências realizadas no estabelecimento, verificou-se que os materiais refratários tijolo, massa e concreto são utilizados para revestimento dos equipamentos forno elétrico a arco (FEA), máquina de lingotamento contínuo e forno panela (FPAN), aplicados nas regiões denominadas camada de trabalho e camada de segurança. A camada de trabalho localiza-se em posição que sofre o contato direto do produto em elaboração, sendo consumida em função do processo produtivo, com os materiais ali empregados, enquadrando-se como produto intermediário, com direito ao crédito do IPI, segundo a fiscalização. Por outro lado, a camada de segurança é uma camada intermediária entre a camada de trabalho e a carcaça metálica dos equipamentos, sem qualquer contato físico com o produto, tendo como característica ou objetivo principal a proteção do meio externo e do próprio equipamento contra as altas temperaturas a que são submetidos os produtos em elaboração.

O citado Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, deixou claro para a fiscalização que somente os bens que se integrem ao produto final, ou os bens que, mesmo não se integrando ao produto final, sofram algum tipo de desgaste em função do contato direto com este, são os que podem ser considerados como matérias-primas ou produtos intermediários, salvo se compreendidos entre os bens do ativo imobilizado. Examinando a planilha apresentada pelo estabelecimento, em resposta ao TIF 01/2016, a fiscalização segregou os produtos utilizados na camada de segurança, daqueles utilizados na camada de trabalho.

À vista disso, foram glosados os materiais refratários utilizados no forno de reaquecimento e na parede de despoeiramento, tendo em vista que, segundo a fiscalização, embora consumidos na industrialização, não atuaram diretamente sobre o produto em fabricação, nem sofreram qualquer ação dele, ou seja, não tiveram contato direto com o produto, não se enquadrando na definição de produtos intermediários.

Na sequência, o Relatório Fiscal exibe o tópico "V – DOS MATERIAIS QUE NÃO SE CONSOMEM EM DECORRÊNCIA DE AÇÃO DIRETAMENTE EXERCIDA SOBRE O PRODUTO FABRICADO", no qual foram analisadas as respostas do interessado, as disposições legais e regulamentares, e a diligência no estabelecimento. A fiscalização glosou o valor do IPI sobre aquisições de materiais que, embora consumidos na industrialização, não atuaram diretamente sobre o produto em fabricação, nem sofreram qualquer ação deste, não se enquadrando na definição de produtos intermediários, sem direito, portanto, a crédito do IPI. Isso porque o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, esclarece que somente os bens que se integrem ao produto final, ou os bens que, mesmo não se integrando ao produto final, sofram algum tipo de desgaste em função do contato direto com este, são os que podem ser considerados matérias-primas ou produtos intermediários, salvo se compreendidos entre os bens do ativo imobilizado.

Em relação aos materiais considerados erroneamente como produtos intermediários, a fiscalização concluiu que se trata de consumo exigido pela própria atividade industrial, significando um custo de produção, dependente da tecnologia

utilizada pelo estabelecimento na fabricação do aço, mas que, não se enquadram como produtos intermediários.

Em suma, nos processos objeto de exame, foram glosados créditos do IPI referentes a aquisições dos seguintes itens: âncora, anel, balanção, barra, base, bico corte, bico DES (...), bico spray, bloco Lumar, cabo, cabo duplo, cabo isolação mineral, caixa, calha, camisa, casquinho, chapa, chave, cilindro, colar, coletor, conjunto, corpo, correia, corrente, cunha, curva, delta monolítico, disco, dispersante, dispositivo DES (...), duto, eixo magnesita, encoder, espaçador, estator, faca, ferramenta, filtro, flap, floculante, formador, funil, guia, guiagem, guiamento, inserto, lança, manga, mangueira, material refratário, meia-guia, mola, nariz, painel, parafuso, pastilha, pente, placa, ponteira, porta, proteção, rastelo, receptáculo, rolete, rolo, rotor, sede, sensor, spray, sub-plug, suporte, tampa, tela, termopar, transmissor, trava, tubo, unha e válvula.

Na manifestação de inconformidade, como referido anteriormente, o interessado solicita a apreciação conjunta dos arrazoados, para evitar decisões conflitantes, visto que os despachos decisórios são decorrentes da mesma ação fiscal. Resumidas as alegações de defesa existentes nos 13 processos envolvendo as glosas de créditos, tem-se o que segue.

Alega nulidade, por preterição do direito de defesa, com base no art. 142 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), e no art. 59, II, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, por ausência de fundamentos fáticos e materiais em relação a cada um dos itens glosados. Diz que tanto o despacho decisório quanto o relatório fiscal apenas informam que se tomou como base planilhas que apontariam a forma de uso e local de emprego de cada um dos bens, planilhas que, todavia, omitem vários dos itens, restando a glosa sem comprovação do uso ou utilidade desses materiais no processo produtivo.

Como se não bastasse, as premissas das quais parte o fiscal para glosar bens que supostamente pertenceriam ao ativo permanente do estabelecimento são de que os materiais glosados possuem vida útil superior a 12 meses e valores unitários maiores do que R\$ 326,61, não gerando direito ao crédito do IPI. Essas premissas, sobretudo em relação ao valor dos bens, apenas foram alegadas, sem a devida comprovação fática da afirmação, sem qualquer motivação do ato administrativo.

Alternativamente à decretação da nulidade do despacho decisório, pode-se baixar o processo, em diligência, para que a DRF de origem comprove o motivo da infração e supra falhas na menção dos itens glosados.

Com respeito ao mérito das glosas, discorre sobre o princípio constitucional da não cumulatividade do IPI, afirmando que esse imposto deve onerar exclusivamente o consumo. Faz citações e transcreve dispositivos do RIPI, de 2010, além de excertos de doutrina.

Alega que os bens glosados são autênticos produtos intermediários, ou seja, materiais que se consomem em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto fabricado, não integrando o ativo permanente.

Diz que os produtos relacionados pela fiscalização não podem ser caracterizados como bens do ativo permanente. Em relação aos valores, assevera que o Auditor-Fiscal não comprovou o descumprimento ao disposto no art. 301 do RIR, de 1999, porque apenas alegou, genericamente, a inobservância desse dispositivo, ou seja, afirmou que os produtos glosados possuiriam valores unitários superiores a R\$ 326,61. Houve um entendimento deturpado sobre o período de vida útil dos materiais, tendo em vista as características dos itens e a essencialidade no processo produtivo.

Na planilha anexa à manifestação de inconformidade o interessado demonstra que o período de vida útil de materiais glosados pela fiscalização, por integrarem o ativo imobilizado, é inferior ao prazo de 12 meses estipulado na legislação. As explicações trazidas ainda demonstram que tais bens devem permanecer classificados como produtos intermediários, na medida em que efetivamente sofreram desgaste por ação ou contato direto dos produtos em fabricação.

O manifestante descreve os materiais objeto de glosa de créditos do IPI e alega que são essenciais ao processo produtivo e sofrem desgaste em razão do contato com o bem fabricado, ensejando, assim, o direito ao creditamento.

Por fim, ressalta que a perícia colocará uma pá de cal na discussão, examinando os produtos glosados para demonstrar que não possuem período de vida útil superior a 12 meses e que efetivamente sofrem desgastes em virtude do contato direto com o aço, em altas temperaturas.

O manifestante segue dizendo que a fiscalização desconsiderou, como produtos intermediários, materiais refratários aplicados no processo produtivo do aço, afirmando que tais produtos são utilizados no revestimento dos equipamentos e se localizariam na camada de segurança, no forno de reaquecimento e na parede de despoeiramento, locais onde não teriam atuação direta sobre o produto em fabricação, nem sofreriam qualquer ação deste. Considera que a posição fiscal resta ultrapassada, não encontrando respaldo na doutrina e na jurisprudência pátrias. Isso porque a controvérsia a respeito dos materiais refratários nas siderúrgicas foi objeto de exaustivos debates nos tribunais, sempre com ganho de causa em favor dos contribuintes. Com efeito, os produtos alvo de glosa são isolantes térmicos, essenciais para atividades de uma usina siderúrgica, em que ocorre o manuseio de itens em altas temperaturas, de forma constante e inerente à atividade. A natureza de tais produtos como refratários, em si, demonstra a necessidade de garantia do crédito do IPI nas aquisições, pois são essenciais ao processo produtivo da siderurgia e mantêm contato físico e atmosférico com o produto em elaboração, sem mencionar que o consumo deles é imediato.

Em resumo, os materiais glosados, como concreto, tijolos, massa etc., desgastam-se em um exíguo espaço temporal, sendo aplicados diretamente e consumidos integralmente no processo produtivo siderúrgico. Assim, perfazem todos os requisitos para que sejam considerados produtos intermediários: são essenciais para o processo produtivo siderúrgico; são consumidos de forma imediata e integral, inclusive em contato físico com o produto siderúrgico em elaboração, restando exauridos em sua finalidade após um curto período de vida útil.

Ademais, no que tange à essencialidade, os refratários caracterizam-se como isolantes térmicos, sendo empregados no revestimento dos fornos a fim de viabilizar a fusão do produto siderúrgico em fase de elaboração. Sem a necessária atuação dos materiais refratários, (a) não se atingiria a temperatura correta para o processo produtivo, e, (b) os fornos do ativo imobilizado se fundiriam com o próprio aço em fabricação. Sem o uso dos materiais refratários, o calor emanado dos fornos se irradiaria por todo o estabelecimento, tornando impraticável a presença humana no ambiente. Além disso, a fuga de calor impediria ou tornaria excessivamente dispendiosa a manutenção da temperatura necessária para a fusão do minério utilizado como insumo no processo produtivo. Os materiais refratários não poderiam ainda ser considerados partes e peças enquadradas no ativo imobilizado. A sua vida útil é curtíssima, se comparada à do forno em que aplicado. Em segundo lugar, conservam sua mobilidade e autonomia em relação ao bem principal, desempenhando função particularizada no processo produtivo, com contato físico com o produto siderúrgico em fase de elaboração. Nesse sentido, o manifestante junta laudo técnico produzido

pela Fundação Gorceix, categórico em afirmar que "*o efeito direto da radiação emitida por corpos aquecidos a altas temperaturas, caso típico de produtos siderúrgicos em fase de elaboração, é real e afeta todas as propriedades dos materiais a ela expostos*". Esse contato físico pela radiação do calor tem as mesmas potencialidades do contato mecânico, ou atrito, implicando, após um curto período de tempo, o esgotamento do material em sua finalidade, razão pela qual é objeto de substituições periódicas.

O manifestante ainda argumenta que a glosa também englobou uma série de outros produtos que supostamente seriam consumidos no processo produtivo ou estariam em contato direto com o produto em fabricação, mas que, segundo o fiscal, não poderiam ser classificados como produtos intermediários. Seja pelo contato direto desses produtos com os bens fabricados e pelo desgaste decorrente desse contato, seja ainda pela essencialidade desses bens no processo produtivo, não restam dúvidas quanto à correta classificação desses itens como produtos intermediários. O requerente está convicto de que a prova pericial, realizada por um *expert*, pode, de forma satisfatória, comprovar a essencialidade dos produtos que foram glosados e que são utilizados no processo produtivo.

Portanto, produtos intermediários são aqueles que, apesar de não integrarem o produto final, se consomem, seja pelo desgaste, seja pela transformação, perdendo propriedades, no processo produtivo na condição de elemento indispesável. Os produtos intermediários diferenciam-se dos demais, pois a matéria-prima integra-se fisicamente ao novo produto, enquanto os intermediários se consomem no processo, mas não integram o produto final. Além disso, o bem do ativo imobilizado também não se integra ao produto final, mas não se confunde com os produtos intermediários, pois tem duração longa, em princípio superior a um ano, enquanto os produtos intermediários se consomem rapidamente ou de imediato, sem integrarem o produto final. Por fim, os bens de uso e consumo do estabelecimento são importantes para a atividade empresarial, mas não são essenciais ao processo produtivo, como são os produtos intermediários.

Cita e transcreve jurisprudência administrativa e judicial que considera favorável aos argumentos da manifestação de inconformidade, acrescentando que o antigo parecer normativo citado pela fiscalização já foi completamente superado por essa jurisprudência.

Com base nas alegações e na documentação comprobatória colacionada ao processo, o interessado tem plena convicção de que a glosa se encontra fadada ao insucesso, especialmente porque os bens glosados se enquadram nas hipóteses de creditamento. Caso não seja decretada a nulidade, por completa ausência de fundamento no relatório fiscal, o manifestante pede a realização de perícia, que se justifica pelo conteúdo dos quesitos adiante relacionados. Indica, para atuar como seu assistente-técnico na perícia a ser realizada, o Sr. Nivaldo José Bellini, contador e gerente de área de recepção fiscal, com endereço profissional na Av. Mal. Castelo Branco, 101, CEP 13.412-901, Piracicaba (SP), e-mail nivaldo.bellini@arcelormittal.com.br, telefone:(19) 3302-3111. Segue a transcrição dos quesitos, sem prejuízo, segundo o manifestante, de outros a serem formulados no decorrer da diligência:

- a) *Favor informar quais os produtos glosados pelo Fisco como não passíveis de créditos de IPI;*
- b) *Favor informar a descrição completa dos produtos glosados;*
- c) *Favor informar qual a função dos referidos produtos no processo produtivo da Requerente;*

d) Favor informar se tais produtos são consumidos diretamente no processo produtivo da Requerente, bem como o valor e duração dos produtos;

e) Favor informar qual o setor que tais produtos são consumidos e inserir tais setores no fluxo de produção da Requerente;

f) Favor informar se tais produtos são essenciais na produção do aço da empresa e se podem ser classificados como produtos intermediários, haja vista terem atuação direta sobre os produtos fabricados ou sofrerem a ação destes.

O interessado conclui, pedindo o provimento integral da manifestação de inconformidade, protestando por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial, os documentos em anexo e a eventual juntada de documentos complementares.

Em algumas das manifestações de inconformidade, pede que as intimações sejam feitas em nome e no endereço de advogado, sob pena de nulidade.

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade para manter as glosas realizadas pela fiscalização, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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

AQUISIÇÃO DE MATERIAL REFRATÁRIO. CRÉDITO DO IPI. IMPOSSIBILIDADE.

Material refratário destinado à construção ou reparo de fornos e demais instalações siderúrgicas, ainda que se desgaste com o uso, não dá direito a crédito do IPI.

AQUISIÇÃO DE DISPERSANTES E FLOCULANTES. CRÉDITO DO IPI. IMPOSSIBILIDADE.

Dispersantes e floculantes, produtos químicos destinados ao tratamento da água, não dão direito a crédito do IPI.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ALEGAÇÃO DE NULIDADE.

É descabida a alegação de nulidade de despacho decisório, fundada em suposta incompetência do agente público ou em alegada preterição do direito de defesa, não verificadas no caso concreto, por ter sido o ato praticado por autoridade competente e por terem sido as glosas descritas e enquadradas com clareza, tendo sido assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

É desnecessária a realização de diligência tendente a elucidar matéria já esclarecida no processo.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

É desnecessária a realização de perícia tendente a responder quesitos a respeito de matéria já esclarecida no processo.

INTIMAÇÃO DE ADVOGADO. IMPOSSIBILIDADE.

No processo administrativo fiscal, é incabível a expedição de intimações em nome de advogado, endereçadas ao respectivo escritório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada da decisão recorrida, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo, em síntese apertada, os argumentos apresentados em sua manifestação de inconformidade. Adicionalmente, pleiteou a nulidade da decisão recorrida por alteração de critério jurídico do lançamento.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigmático como razões de decidir:

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Nulidade pela ausência de fundamentação para a glosa dos créditos de IPI em relação a aspectos essenciais

Neste tópico, entendo que a decisão de piso bem se posicionou sobre a nulidade suscitada pela Recorrente, motivo pelo qual deve ser mantida nos termos exarados, a saber:

Sobre o pleito de decretação de nulidade do despacho decisório, ou, alternativamente, de baixa do processo em diligência, para que a DRF de origem comprove o motivo da infração e supra falhas na menção dos itens glosados, deve-se ter em mente as disposições do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta, em especial, o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União e os processos de reconhecimento de direito creditório e de compensação:

Art. 12. São nulos (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59):

I - os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente; e

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir o mérito em favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará, nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta.

Art. 13. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 12 não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 60).

Art. 14. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 61).

O despacho decisório e o relatório fiscal em litígio foram elaborados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade competente, conforme art. 6º, I, da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, e com observância das formalidades legais. Sob essa perspectiva, são documentos válidos.

Quanto a uma suposta ausência de descrição e indicação de vários produtos e falta de motivação, o que, para o manifestante, importaria nulidade por preterição do direito de defesa, cumpre dizer que o Relatório Fiscal deixou claro que houve aproveitamento indevido de créditos do IPI, decorrentes de itens que não são matérias-primas, nem produtos intermediários, quer no sentido estrito, quer no sentido amplo, tampouco material de embalagem, o que torna o crédito efetivamente ilegítimo, ainda que esses itens tenham sido consumidos diretamente e em caráter essencial no processo fabril. A fiscalização, inclusive, elaborou relação de notas fiscais de bens que foram glosados, permitindo a apreciação do interessado, que produziu minuciosa manifestação de inconformidade a respeito. Veja-se a localização desses documentos nos respectivos processos:

(...)

Por ter havido respeito à competência para praticar o ato, respeito ao contraditório e respeito à ampla defesa, deve-se rejeitar a preliminar de nulidade e indeferir o pedido de diligência.

Nulidade da decisão recorrida. Alteração de Critério Jurídico do Lançamento. Materiais Refratários. Parecer CST nº 260/1971. Impossibilidade. Princípios da Legalidade, da Não Surpresa e da Irretroatividade

Sustenta a Recorrente:

30. Parte das glosas diz respeito a aquisições de produtos que supostamente seriam do ativo permanente e foi fundamentada no fato de que teriam vida útil e valores superiores ao permitido pela legislação. É o que o relatório da r. decisão reconhece:

O Relatório Fiscal de início referido contém o tópico "III – DOS BENS DO ATIVO PERMANENTE COM PERÍODO DE VIDA ÚTIL SUPERIOR A UM ANO", citando e transcrevendo o art. 226, I, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIP), de 2010, o Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979, publicado no Diário Oficial da União de 6 de novembro de 1979, o art. 301 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR), de 1999.

Com base nas respostas aos TIFs, a fiscalização identificou materiais com valores unitários superiores a R\$ 326,61 e com vida útil superior a um ano, os quais não geram crédito do IPI, glosando os valores correspondentes.

31. Na Manifestação de Inconformidade, ficou demonstrando que a Fiscalização simplesmente alegou que tais bens teriam vida útil superior a 12 meses e valores unitários acima de R\$ 326,61, sem, contudo, ter demonstrado, item por item, os fundamentos fáticos que conduziriam a essa conclusão, nem apresentar provas desse fato.

32. A Recorrente também defendeu que a Instrução Normativa SRF n. 162/98, adotada como fundamento da glosa, sequer é aplicável ao caso, e mesmo que o fosse, já havia sido expressamente revogada pela Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017, publicada em 16.03.2017, e, portanto, não poderia ser utilizada para fundamentar qualquer autuação.

33. Surpreendentemente, a r. decisão sequer se debruçou quanto aos fundamentos da glosa, pois afirmou que a vida útil e o fato de pertencerem ao ativo permanente são irrelevantes. Veja-se:

para sua obtenção. Ocorre que, excetuados os produtos químicos "dispersante" e "floculante", nos demais casos se está diante de partes e peças de máquinas, equipamentos e instalações, que não dão direito a crédito do IPI, independentemente do tempo de vida útil e de integrarem, ou não, o ativo imobilizado.

34. Ou seja, a própria r. decisão reconheceu a insubsistência dos motivos das glosas, pois não se pode considerar que a legislação referente aos bens do ativo permanente, apontada como infringida, foi, de fato, violada.

35. Ora, não é possível simplesmente alterar o fundamento jurídico do ato administrativo no curso do processo administrativo sem reconhecer sua ilegalidade e determinar o cancelamento da cobrança, considerando que o lançamento é, nos termos do art. 142 do CTN, atividade vinculada, que deve observar as hipóteses legais.

Pois bem.

Sobre mudança de critério jurídico, vale transcrever os ensinamentos do i. professor Hugo Brito de Machado Machado que, com a clarividência que lhe é peculiar expõe seu entendimento sobre o tema:

Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas em lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado (Hugo de Brito

Machado, Curso de Direito Tributário, 12^a edição, Malheiros, 1997, p 123)

No mesmo sentido são as lições de Luciano Amaro:

"O que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera revisão de lançamento com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido já objeto de lançamento).

(...)

A vedação se reporta 'a um mesmo sujeito passivo' (e, portanto, a cada sujeito passivo que estiver na mesma situação), e atém-se fatos geradores ocorridos antes da introdução do novo critério, o que significa que todas as obrigações tributárias já nascidas (em face da ocorrência do seu pressuposto de fato) terão de ser lançadas de acordo com o critério jurídico (mais favorável) que o Fisco já tiver adotado em lançamento anteriormente realizado (...), a não ser em relação a fatos geradores ocorridos após a introdução do novo critério.

(...)

O dispositivo é severo com o Fisco, ao proibir que, em determinado lançamento, ele passe a adotar novo critério (em relação ao mesmo sujeito passivo), uma vez que isso implicaria mudança de critério quanto a fato gerador ocorrido antes da introdução do novo critério. O Fisco deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-lo nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros (em relação a sujeito passivo que, no passado, tenha tido obrigação lançada por outro critério)." (AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2011, 17 ed. p. 377-379 e p. 381.)

Nessa mesma linha também é o entendimento de Luís Eduardo Schoueri:

"Se, no entanto, não há fato novo a ser apreciado, mas apenas um argumento jurídico novo, caracterizando, então, uma mudança de opinião por parte da autoridade, ou uma nova valoração jurídica dos fatos já conhecidos, então não cabe novo lançamento, em relação a fatos anteriores à mudança de critério jurídico. Neste caso, aliás, nem mesmo a lei, valendo-se da faculdade do inciso I do artigo 145, poderia determinar a revisão, já que contraria o que dispõe o artigo 146 do CTN (...)

O dispositivo acima, inserido no capítulo concernente ao lançamento, gera questionamento quanto a sua extensão: se é claro que ele impede a revisão de um lançamento já efetuado, pode surgir alguma dúvida quanto a qual o entendimento a ser aplicado aos fatos ocorridos posteriormente a um lançamento e ainda não atingidos por outra fiscalização. Ou seja: se em lançamentos anteriores a autoridade administrativa adotou determinada interpretação da lei tributária, pode o contribuinte fiando-se no artigo 146 acima transcrito, seguir o mesmo entendimento, até que ele seja informado diretamente ou por meio de ato administrativo público, de que diverso será o entendimento da fiscalização? A resposta deve ser afirmativa.

(...)

O Princípio da Segurança Jurídica – que inspira a regra acima – exige entendimento mais abrangente. Não seria aceitável que o contribuinte, instruído pela própria Administração acerca do modo de agir, em atividade de lançamento, tivesse agora tributação com a qual não podia, legitimamente, contar.” (SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2018., 8.ed., p. 643 – 644.)

Do que se extrai dos excertos citados, é a impossibilidade de o Fisco alterar o critério jurídico dos lançamentos tributários e aplicá-lo a fatos geradores pretéritos ao entendimento inicial, em decorrência, até mesmo, da constatação de erro de direito.

Na mesma linha, é o entendimento do Professor Eduardo Sabbag, que possui a interpretação no sentido de ser impossível a mudança do critério jurídico mesmo nas situações em que se verificou a ocorrência preliminar de um erro de direito:

“Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma ‘relevância jurídica’, a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...).

Neste art. 146, do CTN, prevê-se um ‘erro’ de valoração jurídica do fato (o tal ‘erro de direito’), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexiste previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior.” (Eduardo Sabbag, in “Manual de Direito Tributário”, ia ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

No presente caso, entendo que não houve qualquer alteração de critério jurídico promovida pela decisão recorrida para manter a glosa realizada pela fiscalização. Isto posto, os motivos determinantes que levaram a fiscalização glosar os créditos apurados pela contribuinte envolvem tanto a questão relacionada ao tempo de vida útil dos bens, quanto ao fato de que referidos bens não se incorporam ao produto fabricado ou sofre qualquer desgaste no processo produtivo. Ao adotar a segunda motivação (ausência de desgaste), torna-se desnecessário discutir o tempo de vida útil do bem.

Nestes termos, afasto o pedido de nulidade suscitada pela Recorrente.

Mérito

Meritoriamente a questão cinge-se sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de IPI e a glosa de créditos apurados pela Recorrente com as seguintes despesas: âncora, anel, balanço, barra, base, bico corte, bico DES (...), bico spray, bloco Lumar, cabo, cabo duplo, cabo isolação mineral, caixa, calha, camisa, casquinho, chapa, chave, cilindro, colar, coletor, conjunto, corpo, correia, corrente, cunha, curva, delta monolítico, disco, dispersante, dispositivo DES (...), duto, eixo magnesita, encoder, espaçador, estator, faca, ferramenta, filtro, flap, floculante, formador, funil, guia, guiagem, guiamento, inserto, lança, manga, mangueira, material refratário, meia-guia, mola, nariz, painel,

parafuso, pastilha, pente, placa, ponteira, porta, proteção, rastelo, receptáculo, rolete, rolo, rotor, sede, **sensor**, spray, sub-plug, suporte, tampa, tela, termopar, transmissor, trava, tubo, unha e válvula.

A respeito das questões que envolvem as glosas discutidas nestes processos, a decisão recorrida assim se pronunciou:

*A breve descrição desses itens permite dizer que, por certo, não são "matérias-primas". Na visão do manifestante, "são autênticos produtos intermediários", porque se consomem em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto fabricado e são essenciais para sua obtenção. Ocorre que, excetuados os produtos químicos "dispersante" e "floculante", nos demais casos se está diante de **partes e peças de máquinas, equipamentos e instalações**, que não dão direito a crédito do IPI, independentemente do tempo de vida útil e de integrarem, ou não, o ativo imobilizado.*

A maioria dos citados itens classifica-se nos seguintes capítulos da TIPI, segundo a relação de notas fiscais de itens que foram glosados:

Capítulo TIPI	Descrição
84	Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes.
85	Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios.
90	Instrumentos e aparelhos de óptica, de fotografia, de cinematografia, de medida, de controle ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos; suas partes e acessórios.

A barra DES 57-01-11-033 é utilizada como alça do cesto de sucata, para carregamento do forno (processo 10680.900509/2016-71, fl. 25).

Os bicos de corte e bicos spray são essenciais à produção, sendo consumidos no corte do aço ou sucatas de processo, em cortes emergenciais dos tarugos, durante o lingotamento, ou, ainda, para direcionamento de água de contato, a fim de controlar a refrigeração do tarugo na saída da lingoteira (processo 10680.900516/2016-73, fl. 25).

O bloco Lumar CT70009572 é um bloco em cobre, refrigerado, localizado em posição específica na carcaça superior, no qual é montado o injetor de oxigênio, tendo a função de suportar, alojar e proteger o injetor durante todo o processo de fusão no forno elétrico a arco (processo 10680.900516/2016-73, fl. 25).

O cabo de aço 31,8 6X36 AACI WS 275M DIR e o cabo de aço 31,8 6X36 AACI WS 275M ESQ servem para movimentação da panela de aço líquido, para o carro panela, no lingotamento contínuo. O cabo isolado mineral CL4200-4 ECIL é responsável por transmitir os dados da medição da temperatura e amostra da composição química do aço para o sistema supervisório (processo 10680.900518/2016-62, fl. 26).

A caixa DES 59-05-24-031 é utilizada na saída do bloco acabador para direcionar ou reter a barra em processo em eventuais problemas operacionais (processo 10680.900516/2016-73, fls. 25 e 26).

As calhas DES 60-05-16-018 e DES 60-05-16-019 são utilizadas no leito de resfriamento de barras do Trem Laminador Danieli. O material tem por finalidade guiar as barras em processo, e direcioná-las, para que caiam alinhadas nos pentes do leito de resfriamento (processo 10680.721635/2014-08, fl. 585).

A camisa LUMAR DES DL-004-00059-Z é camisa em cobre, refrigerada, montada na carcaça superior para a proteção dos injetores de oxigênio. A função desse insumo é proteger contra alta temperatura e projeção de aço líquido e escória durante todo o processo de fusão no forno elétrico a arco (processo 10680.900518/2016-62, fl. 26).

A chapa DES 59-06-26-012 é aplicada no processo produtivo e se trata de consumo exigido pela própria atividade industrial (processo 10680.721637/2014-99, fl. 493).

O cilindro DANIELI 4-100405-G é utilizado no processo de laminação, para conformação na barra em processo, de acordo com o projeto de calibração (processo 10680.721635/2014-08, fl. 586).

O conjunto DES 59-01-19-093 é um material utilizado no processo de produção de laminados para construção civil, peças e partes de equipamentos para laminação a quente. É responsável pelo direcionamento da lança para introduzir o tarugo para laminação nas gaiolas (processo 10680.900516/2016-73, fl. 26).

O conjunto MORE GHRTAS40 é um sistema utilizado na linha de injeção de carbono. Faz o desvio do carbono para o equipamento de injeção de oxigênio e carbono pela porta de escória ou para os injetores de carbono fixos na carcaça superior do forno elétrico a arco. É utilizado na etapa de injeção de carbono no banho de aço líquido (processo 10680.900516/2016-73, fl. 26).

O corpo DES-60-04-24-004 consiste no conjunto do processo de resfriamento controlado de barras (processo 10680.900516/2016-73, fl. 26).

A correia TRANSP 2L 500,00MMX26,00M é montada no transportador NBC 04 do sistema de adição de cal e ligas da aciaria, para transporte de cal (processo 10680.900518/2016-62, fl. 26).

A cunha DES 57-04-24-007 é usada para fixação de painel metálico na carcaça inferior do forno elétrico (processo 10680.900509/2016-71, fl. 25).

O delta monolítico e os painéis são produtos utilizados na abóbada do forno ou nas suas laterais, com a função de fechamento do forno para contenção do calor do processo produtivo (processo 10680.900516/2016-73, fls. 26 e 27).

O disco DES 59-05-29-090 é utilizado no processo de laminação (processo 10680.721635/2014-08, fl. 586).

Os dispersantes e floculantes são produtos químicos destinados ao tratamento de água industrial e que são consumidos diretamente no tratamento desta. Não se trata de produtos usados na estação de tratamento de água dos efluentes, pois este se dá após o processo produtivo, tratando-se da água que tem contato direto com o aço e que se não for devidamente balanceada, tornará inviável o processo produtivo (processo 10680.721636/2014-44, fls. 657 e 658).

O dispositivo DES 59-01-15-022 é utilizado no forno de reaquecimento do TLI, para retornar o tarugo para o interior do forno, quando há corte de metade do tarugo (processo 10680.721635/2014-08, fl. 586).

Os dutos são insumos nos quais o pó e os gases passam, dissipando calor, proporcionando o resfriamento. Canalizam os gases e o pó para esse resfriamento. O resfriamento, por sua vez, é necessário para que a temperatura de chegada na casa de filtros manga seja baixa e não danifique as mangas (processo 10680.900518/2016-62, fl. 28).

O encoder CELESCO RT9420-0005-121-1130 é um bem utilizado na lança de injeção de oxigênio e carbono da porta de escória e tem a função de ler, indicar e controlar a posição e movimentação do equipamento durante o processo de injeção de oxigênio e carbono pela porta de escória no banho de aço líquido (processo 10680.900516/2016-73, fl. 28).

O espaçador DES 60-03-15-063 é utilizado na guia de entrada da gaiola 15 TL2 (processo 10680.721636/2014-44, fl. 645).

O estator NETZSCH NDB4955088 é uma peça elétrica da bomba dosadora de produto químico. Essa bomba executa o bombeamento preciso da quantidade de produto químico necessária para que a água tenha condições de refrigerar os equipamentos das áreas produtivas (processo 10680.900517/2016-18, fl. 27).

O funil é o material utilizado no direcionamento de ligas para dosagem no forno elétrico durante a fusão do aço (processo 10680.900516/2016-73, fl. 28).

O guiamento DES 60-05-21-073 corresponde a guias utilizadas no leito de resfriamento de barras do Trem Laminador Danieli. O material tem por finalidade guiar as barras em processo e direcioná-las para que caiam alinhadas nos pentes do leito de resfriamento (processo 10680.721635/2014-08, fl. 585).

Na lança DES 57-04-28-020, é montada a ponteira, na qual é acoplado o cartucho de medição de temperatura e amostra por imersão no banho de aço líquido (processo 10680.900518/2016-62, fl. 28).

O nariz DES 57-04-18-082 é material utilizado como complemento dos painéis refrigerados a água da carcaça do forno elétrico a arco (processo 10680.900518/2016-62, fl. 28).

A manga RENNER tem a função de filtragem do pó gerado no processo de fabricação de aço (processo 10680.900516/2016-73, fl. 28).

A mangueira MORE é utilizada nas lâncias de injeção de oxigênio e carbono da porta de escória, para conduzir água ou carbono para a injeção, auxiliando no processo de fusão do aço (processo 10680.900517/2016-18, fl. 28).

A mangueira TERM é material utilizado para o processo de soprar a sola do forno, ou seja, após a drenagem total do forno, o refratário apresenta alguns buracos, onde fica resíduo de aço líquido. Para retirar esse aço dos buracos, o mesmo é soprado (processo 10680.900516/2016-73, fl. 28).

As molas são utilizadas em dispositivo de içamento e movimentação de eletrodo (processo 10680.900509/2016-71, fl. 29).

O parafuso DES 59-05-24-043 é utilizado na fixação de guias do bloco acabador (processo 10680.900516/2016-73, fl. 29).

As pastilhas são utilizadas para efetuar a usinagem dos cilindros e discos de laminação (processo 10680.900516/2016-73, fl. 29).

A placa DES 59-02-13-065 é uma placa de desgaste, utilizada nas gaiolas do laminador (processo 10680.900516/2016-73, fl. 29).

A porta DES 59-01-15-004 é utilizada como tampa de fechamento do forno (processo 10680.900515/2016-29, fls. 27 e 28).

A proteção DES é proteção construída em aço inox destinada a proteger os cabos refrigerados do forno. A cada corrida, a proteção montada no sistema de abertura do forno gira, protegendo os cabos de energia contra respingos de escória líquida, chamas e gases em alta temperatura (processo 10680.900516/2016-73, fl. 29).

Os receptáculos são sensores de medição de temperatura, os quais são utilizados para receber e retransmitir as informações de temperatura de alguns componentes coletados pelo cartucho durante a imersão no aço líquido (processo 10680.900516/2016-73, fl. 29).

O rotor NETZSCH NMP5023384 é peça elétrica da bomba dosadora de produto químico. Essa bomba executa o bombeamento preciso da quantidade de produto químico necessária para que a água tenha condições de refrigerar os equipamentos das áreas produtivas (processo 10680.900517/2016-18, fl. 28).

O sensor DANIELI é sensor de nível de aço líquido na lingoteira; a tampa superior de fixação do molde do lingotamento contínuo faz o fechamento do mecanismo do molde (processo 10680.900516/2016-73, fl. 30).

O spray DES 57-04-15-017 é um tubo metálico destinado à refrigeração do eletrodo durante a operação do forno elétrico. Esse material trabalha durante todo o processo no forno elétrico e faz a refrigeração dos eletrodos, minimizando a oxidação dos mesmos (processo 10680.900517/2016-18, fls. 28 e 29).

O suporte DES 57-04-27-059 é o suporte do injetor de carbono da carcaça do forno elétrico a arco. Tem a função de suportar e direcionar o injetor no painel refrigerado (processo 10680.721637/2014-99, fl. 495).

O termopar ECIL é o insumo responsável pela medição de temperatura nos aquecedores de panela, montado na tampa do queimador (processo 10680.900516/2016-73, fl. 30).

O transmissor ECIL é utilizado para medição de temperatura em equipamentos (processo 10680.900516/2016-73, fl. 30).

A trava gancho RUD GSH-8 é material responsável pela movimentação de peças e pela segurança para reter cabo de aço durante o transporte (processo 10680.900516/2016-73, fl. 30).

Os tubos dividem-se em três espécies: tubos pretos, utilizados na acaria para limpeza de canal EBT, de saída do aço do forno elétrico, válvulas e plugs de panelas de aço, abertura de canal EBT e abertura de mecanismo de panelas de aço; tubo DES 60-01-14-017, utilizado para detectar a posição da barra para que ela possa ser posicionada pela guia, no forno de aquecimento; e tubos de refrigeração, utilizados para a

refrigeração dos cilindros de laminação (processo 10680.900516/2016-73, fl. 30).

O tubo DES 57-04-14-030 é um material montado na abóbada no funil do 5º furo, para adição de cal no forno elétrico a arco (processo 10680.900518/2016-62, fl. 28).

A unha DES 61-00-01-006 é responsável por pegar a sucata das baías e colocá-la no cesto, para carregar o forno elétrico a arco (processo 10680.900518/2016-62, fl. 30).

As válvulas BEDA têm a função de injeção de gás para proporcionar o borbulhamento do aço no interior da panela (processo 10680.900518/2016-62, fl. 30).

Verifica-se, portanto, que, exceto quanto aos dispersantes e floculantes, os demais itens mencionados são partes e peças de máquinas, equipamentos e instalações, sem direito a crédito do IPI, conforme demonstrado anteriormente.

Quanto aos dispersantes e floculantes, são produtos químicos destinados ao tratamento da água, igualmente sem direito a crédito.

Em decorrência, engana-se o manifestante, ao dizer que seria suficiente para legitimar o crédito do IPI que os produtos em litígio se consumam no processo de industrialização, e que os mesmos materiais sejam essenciais e façam parte do custo de fabricação dos produtos.

Com respeito aos diversos materiais refratários objeto de glosa, convém reproduzir o Parecer Normativo CST nº 260, de 1971, ainda aplicável no âmbito do contencioso administrativo:

01 – IPI - CRÉDITO (exclusive exportação)

Substâncias refratárias adquiridas por usinas siderúrgicas e destinadas à construção ou reparo (manutenção) do fornos e demais instalações. Não constituindo matéria-prima ou produto intermediário, estão excluídas do direito ao crédito previsto no inciso I, do Art. 30, do RIPI (Decreto nº 61.514/67).

I - O Art. 25 da Lei nº 4.502, de 30.11.64, que dispõe a respeito do Imposto sobre Produtos Industrializados, estatui "ipsis litteris".

"Art. 25 - Para efeito do recolhimento, na forma do Art. 27, será reduzido do valor resultante do cálculo:

I - O imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprego na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados."

2 - Esta redação foi modificada pelo Art. 2º do Decreto-lei nº 34, de 18.11.66, pelo Art. 18 do Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, e, finalmente, pelo Art. 1º do Decreto-lei nº 1.136, de 07.12.70, passando a vigorar como a seguir:

"Art. 25 - A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos neles entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

§ 1º - *O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento".*

3 - Destarte, o direito de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados está diretamente vinculado à tributação, na saída do estabelecimento, dos produtos resultantes do processo industrial.

4 - O vigente Regulamento (Decreto nº 61.514/67), ao tratar do crédito do imposto (Capítulo VII, seção II), reproduz a expressão constante do Art. 27, inciso I, do Regulamento anterior (Decreto nº 56.791/65), quando declara "compreendidos entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização".

5 - Em consequência da expressão acima grifada, têm-se levantado dúvidas quanto ao exato alcance do conceito disciplinador, particularmente no caso do emprego de refratários na construção e reparo de fornos e demais instalações da indústria siderúrgica. Pretendeu-se, em alguns setores desta importante indústria, emprestar ao termo "consumidos no processo de industrialização" um sentido literal, isolado do texto, o que, entretanto, de nenhuma forma é cabível. Tratando-se "in casu" de direito de caráter tributário, deve a interpretação, "ex vi" do Art. 111 do CTN, ser restrita.

6 - Donde, necessário se faz esclarecer de vez as dúvidas levantadas. Ainda na existência do extinto Departamento de Rendas Internas, já se firmara o entendimento - não modificado pela Lei ou por qualquer ato normativo expedido na forma prevista pelo inciso I do Art. 100 do Código Tributário Nacional - de que "quando o Regulamento ampliou o pensamento do legislador (Lei nº 4.502/64, citada) foi somente para deixar bem compreendido que "as matérias-primas, produtos intermediários e embalagens" gerariam direitos de crédito, quer quando fossem empregados diretamente no produto, de modo intrínseco, quer quando se consumissem no processo de industrialização, isto querendo significar uma implicação direta dos ingredientes empregados, mesmo que alguns destes sejam volatizados, constituam veículo de reação, surjam em fases intermediárias do método ou processo industrial, mas, sempre, consumo estritamente relacionado com os componentes indispensáveis à obtenção do produto. As reposições causadas pelos desgastes, pelo uso e decorrentes da própria atividade industrial têm, evidentemente, peculiaridades diversas (Parecer nº 1.005-A, da extinta JCIC no Proc. 1.004/66).

7 - É sabido, inclusive através de pareceres do Instituto Nacional de Tecnologia, que os materiais refratários usados nas operações metalúrgicas se perdem sem haver incorporação ao produto. Entretanto, essa perda não é necessariamente destinada ao processo de industrialização, mas, isto sim, dele é decorrência natural, constituindo um desgaste ligado às despesas com a manutenção do equipamento em perfeito funcionamento (substituição e conserto de peças e outros reparos mais ou menos constantes e previsíveis), constituindo um dos itens obrigatórios dos orçamentos financeiros das indústrias.

8 - Isto posto, não se aplica à hipótese em epígrafe o direito previsto no Art. 30, inciso I, do Regulamento aprovado com o Decreto nº 61.514/67, por não atenderem ao conceito nele especificado os produtos refratários e ignífugos adquiridos por indústrias siderúrgicas, vez que não se compreendem como matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, destinados que são ao emprego na construção ou reparo (manutenção ou recondicionamento) de seus fornos e demais instalações, tais, como, caçambas, lingoteiras etc., citando-se como exemplo as argamassas refratárias; os refratários pré-moldados, apresentando-se em tijolos, cunhas, suportes, placas, mufas etc., os materiais pulverulentos, tais como a magnesita, a diatomita (kieselgur), a lâ de rocha ou de vidro etc., isolantes térmicos empregados para evitar a fuga do calor, nas corridas do forno, bem como as demais misturas destinadas a reparar as partes do revestimento e condutos sujeitos à ação agressiva do banho ígneo.

9 - Cumpre ter em vista que os materiais refratários submetidos à ação do metal em estado de fusão e às elevadíssimas temperaturas reinantes no interior dos fornos, lingoteiras, caçambas etc., perdem a resistência que lhes é característica e se desgastam, considerando-se desgaste de uma peça o arrancamento de partícula da sua superfície, geralmente por abrasão ou atrito, o qual, quando continuado, termina por inutilizar a peça. O desgaste observado, é certo, é o fator que determina a oportunidade de substituição dos refratários, visando à melhor proteção dos revestimentos das instalações. Mas isto nada tem a ver com o direito ao crédito do tributo incidente sobre as matérias-primas e produtos intermediários consumidos nos artigos objeto da elaboração. Não se entende por consumo, para os efeitos da legislação fiscal pertinente, a destruição ou perda do produto pelo uso, não componente do processo de fabricação. Haja vista, para simples ilustração teórica, que se chegaria ao mesmo resultado se se empregasse (no caso em foco) um refratório imune ao desgaste. Trata-se, não cabe a menor dúvida, de circunstância accidental e não de um requisito essencial do processo de industrialização.

Note-se que a jurisprudência sobre materiais refratários, invocada pelo manifestante, se aplica às partes envolvidas nos respectivos processos, não tendo efeito vinculante em relação a esta instância administrativa. Além disso, existem decisões favoráveis à glosa, conforme voto vencedor do Acórdão nº 9303007.143, de 11 de julho de 2018, da 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), reproduzido na parte em que tratou dos refratários:

(...)

PRODUTOS REFRATÁRIOS

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. (negrito)

Por seu turno, o Parecer Normativo CST nº 65/1979 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 1.075.508SC, 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 transscrito.

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 nº 1019786 e 188630, dentre outros, 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 agraga 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 a 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 panelas 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 panelas 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 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.

(...)

Consequentemente, a aquisição de materiais refratários também não legitima a escrituração de créditos do IPI.

Sobre o tema, unge tecer que este relator já analisou caso semelhante ao presente caso, autuado contra a Recorrente, PA 11065.720674/2017-42 (acórdão 3302-007.478), oportunidade que decidiu por reverter as glosas dos créditos relacionados aos materiais refratários, sensores e correias transportadoras, a saber:

Meritoriamente a questão cinge-se sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de IPI e a glosa de créditos apurados pela Recorrente com as despesas de itens denominados refratários, correias transportadoras, óleos/fluídios e sensores, bem como sobre a aplicação da multa e do juros de mora sobre as multas de ofício e isolada.

Especificamente em relação ao crédito básico de IPI, imperioso destacar que o artigo 226, do Decreto nº 7.212/2010 traz as seguintes definições:

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 integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

(...)

O Parecer Normativo CST nº 65, de 31 de janeiro de 1979, interpretando o Regulamento então vigente, foi a principal fonte de interpretação desse tema.

"Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 83.263, de 9 de março de 1979 (RIP/79).

2 O artigo 25 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8^a do artigo 2º do Decreto-lei n.º 34, de 18 de novembro de 1966, repetida "ipsis verbis" pelo artigo Iº do Decreto-lei n.º 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:

'Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer'.

Como se vê, trata-se de norma não autoaplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3 Diante disto, ressalte-se serem 'ex nunc' os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RIP/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIP/79:

'Art. 66 Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei n.º 3.466, art. 2º, alt. 8º): 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: qualquer 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.

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.

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. 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 prestado ao bem.

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 pesce 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 7.1 Tal opção, todavia, equivaleria a pôr 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 acepção, 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.

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.

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 integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens têm 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.

A expressão "consumidos" sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediata e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, 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 deste sobre o insumo.

Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

10.4 ~ Note-se, ainda, que a expressão "compreendidos no ativo permanente" deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser "júris tantum" aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos.

11 Em resumo, geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens que 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.

11.1 Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexiste o direito de que trata o inciso I do artigo 66 do RIPI/79."

Nos termos da Parecer, extrai-se que além da matéria-prima e dos produtos intermediários, que integram o produto final, e das embalagens, também podem gerar crédito de IPI os insumos que, não integrando o produto final, se assemelham a produtos intermediários, tendo que os têm que obedecer aos seguintes critérios:

- i) *que se consumam em contato direto com o produto;*
- ii) *que não seja incorporado às instalações industriais, como partes ou peças de máquinas;*
- iii) *que não seja classificável no ativo imobilizado.*

O Superior Tribunal de Justiça – STJ já se pronunciou sobre o tema do crédito básico de IPI, no regime de recursos repetitivos, REsp 1075508/SC. Transcrevo a ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. *A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).*

2. *Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".*

3. *In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são*

componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

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

Destaco alguns excertos do voto condutor:

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.

(...)

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 creditarse (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 integrando 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 nº 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; abrillantadores, 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 n.º 2.2022/2001, art. 1º, inc. I, adiante transcrito). (...)

Destarte, a interpretação sistemática do art. 147 do Regulamento do IPI (Decreto n.º 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.

Em resumo e nos termos da decisão proferida pelo STJ, 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".

A respeito da utilização dos materiais a Recorrente assim de pronunciou:

Materias refratários

"os materiais refratários "são cerâmicas policristalinas, normalmente inorgânicas e polifásicas. São estáveis volumetricamente e capazes de manter suas propriedades funcionais em temperaturas elevadas (> 1450 °C) e em condições severas de uso. Graças a essas características, os refratários atuam como revestimentos, possibilitando assim a produção de certos materiais em altas temperaturas, destacando assim o seu uso na indústria siderúrgica."

Nesse sentido, prossegue o esclarecimento realizado pela área técnica da Empresa:

Neste setor, a utilização destes materiais está presente em todos os equipamentos do processo, desde o tratamento das matérias primas (fornos de coqueria e alto forno) até os estágios finais de solidificação (aciaria) onde termos o carro torpedo, panela de gusa e aço, convertedor (BOF), pote de escória, distribuidor do lingotamento contínuo, entre outros.

(...)

Importante consignar que em alguns equipamentos, tais como panela de gusa e aço, pote de escória, carro torpedo e alguns segmentos de outros equipamentos (Exemplo canal de corrida do Alto Forno) é notável a aplicação de um tipo de refratório na parte mais interna, cuja finalidade é revestir a estrutura metálica visando proteger da ação térmica a carcaça metálica e por outro tipo que fica em contato direto com o ferro fuso ou aço cuja vida útil é inferior à 12 meses, classificados assim como refratório de desgaste. SÃO ESSES, E SOMENTE ESSES, OS REFRATÁRIOS CLASSIFICADOS COMO INSUMO/MATERIAL INTERMEDIÁRIO, pois além do contato físico com o produto em fabricação, o seu desgaste decorre da ação direta exercida pelo produto em fabricação, sendo indispensável ao processo produtivo siderúrgico."

Sensores

..a Empresa já esclareceu no procedimento fiscalizatório que a medição de seu processo produtivo é item prioritário na gestão empresarial e visa controlar diversas variáveis presentes no sistema de produção, tais como vazão, temperatura, nível, etc, a fim de manter os altíssimos padrões de qualidade exigidos pela legislação e pelas normas técnicas do aço.

Assim, conforme esclarece a Empresa "tais dispositivos entram em contato direto com o produto em fabricação submetido a condições severas detemperatura em diversos segmentos do processo produtivo, como, por exemplo, no canal de Alto forno, Carro Torpedo, Aciaria, lingotamento, etc. Assim sendo, são classificados como insumo/material intermediário, pois além do contato com o produto em elaboração, o seu desgaste decorre da ação direta exercida pelo produto em fabricação (...)."

Correia Transportadora

"as correias transportadoras são elementos básicos e essenciais ao funcionamento das unidades fabris de produção de aço, responsáveis pelo transporte contínuo dos produtos em elaboração, cuja vida útil é definida pelo desgaste do lado superior, denominado "lado de carregamento da correia", que fica em contato diretamente com o material a ser transportado".

Oléos e Fluidos

A Recorrente não apresentou em seu recurso voluntário argumentos sobre a utilização e importância desses insumos

Especificamente no sentido de que os materiais refratários são produtos intermediários, manifestaram-se o E. Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça e este próprio CARF:

"IPI. AÇÃO DE EMPRESA FABRICANTE DE AÇO PARA CREDITAR-SE DO IMPOSTO, RELATIVO AOS MATERIAIS REFRATÁRIOS QUE REVESTEM OS FORNOS ELÉTRICOS, ONDE É 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 consumoção 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 23031979 p 02103 grifei)

"TRIBUTARIO. IPI. MATERIAIS REFRATARIOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. OS MATERIAIS REFRATARIOS 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)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

Período de apuração: 01/05/2002 a 30/09/2004

(...)

REFRATÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. O material refratário contido em revestimento de fornos desgasta-se de forma direta na produção, gerando direito ao crédito do imposto. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

(...)

)

A Primeira Instância considerou que, nos termos do Parecer Normativo CST n. 65, de 1979, o produto intermediário que gera direito a crédito de IPI, quando não se incorpore ao produto fabricado, deve desgastar-se em contato com ele no processo de fabricação e não de forma incidental. Nesse contexto, importa ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (Resp n.º 1.075.508) decidiu que os materiais que são consumidos no processo industrial, ainda que não integrem o produto final, geram direito ao crédito de IPI, nos seguintes termos

(...)

Se, de um lado, tal entendimento, de aplicação obrigatória pelo Carf, nos termos do art. 62A de seu Regimento Interno (Anexo II à Portaria MF n. 256, de 2009), afasta a condição de contato físico direto com o produto fabricado, de outro, estabelece de forma clara que o insumo deva sofrer desgaste de forma imediata e integral durante o processo de fabricação.

Como consequência, o acórdão afastou a possibilidade de creditamento de qualquer insumo que seja utilizado em maquinário no parque industrial, como partes e peças de equipamentos e combustíveis neles empregados, que não sofrem desgaste ou que o sofram de forma mediata.

(...)

Portanto, pode-se concluir que somente os insumos que se desgastem de forma imediata (direta) e integral no processo, ainda que não de uma só vez, geram direito de crédito, o que não ocorre com máquinas, equipamentos, produtos não utilizados diretamente na produção, peças e partes de máquinas etc.

No caso, os refratários que compõem os fornos e entram em contato com o produto fabricado desgastam-se de forma direta e integral na produção e, ainda que accidentalmente, incorporam-se ao produto fabricado.

Note-se que o desgaste de forma imediata deve ser considerado o desgaste direto, conforme antes esclarecido, e que o desgaste integral pode referir-se a vários ciclos de produção e ainda não necessariamente implicar o desaparecimento por completo do material, mas sua redução a um estado em que não possa mais ser utilizado.

Portanto, nos termos da jurisprudência antiga do Supremo Tribunal Federal acima citada e da adoção recente de sua base teórica pelo Superior Tribunal de Justiça, tais insumos classificam-se como produtos intermediários e, portanto, geram direito de crédito." (Processo n.º 10680.006760/200757. Relator Walber Jose da Silva. Acórdão n.º 3302001.954. Decisão por maioria. Voto vencedor do Conselheiro José Antonio Francisco grifei).

Neste cenário, com exceção do óleo e fluidos, entendendo que as peças e os materiais refratários, devem ser aceitos como assemelhados a produtos intermediários e gerar crédito ao contribuinte, desde que não devam ser contabilizados no Ativo Imobilizado.

Dessa forma, com exceção dos materiais refratários, sensores e correias transportadoras, adoto as razões da decisão recorrida para manter as glosas em relação aos demais itens, sendo que para o

grupo da exceção, adoto o quanto decidido no acórdão nº 3302-007.478.

Diante do exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, voto em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa dos créditos relacionados aos materiais refratários, sensores e correias transportadoras.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa dos créditos relacionados aos materiais refratários, sensores e correias transportadoras.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator