



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.720674/2017-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.478 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2019
Recorrente ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013

INSUMOS. REQUISITOS PARA CREDITAMENTO. PEÇAS, PARTES DE EQUIPAMENTOS E MATERIAIS REFRAATÓRIOS. 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 consomem 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso em face do enunciado de súmula 02 do CARF. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por unanimidade de votos em dar provimento para reverter a glosa dos créditos relacionados aos materiais refratários, sensores e correias transportadoras. Votou pelas conclusões o conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (presidente), Corinto Oliveira Machado, Jorge Lima Abud, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Relatório

Trata o presente processo de crédito tributário exigido por meio do Auto de Infração lavrado contra o estabelecimento em epígrafe às fls. 02/05 - instruído com os

demonstrativos de fls. 06/09 e o Relatório da Ação Fiscal de fls. 17/32 - referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no montante de R\$20.002.783,20 acrescido da multa de ofício proporcional (passível de redução) no valor de R\$15.002.087,35 e de juros de mora que, até o mês de abril/2017, perfaziam R\$9.006.642,28.

Segundo consta do relatório fiscal e demais informações constantes no Auto de Infração, a infração apurada pela fiscalização diz respeito ao creditamento indevido de IPI na entrada dos itens denominados refratários, correias transportadoras, óleos/fluídos e sensores.

Cientificada no Auto de Infração, a Recorrente apresentou impugnação pleiteando a nulidade e a procedência da impugnação com base nos seguintes fundamentos:

(i) Nulidade do auto de infração por ausência de motivação do lançamento, nos termos do art. 142, CTN, ante à ausência de reconstituição da escrita fiscal do contribuinte.

(ii) Nulidade do auto de infração quanto aos óleos/fluidos, vez que tais produtos não foram objeto do procedimento fiscalizatório, o que gera fundamentação deficiente e conseqüente ausência de motivação do lançamento, em afronta ao art. 142, CTN.

(iii) No mérito, defendeu a caracterização dos itens glosados como produtos intermediários aptos a gerar créditos de IPI, uma vez que presentes todos os elementos caracterizadores constantes do art. 226, I, do RIPI e do Parecer Normativo CST n.º 65/1979.

(iv) Sucessivamente, caso mantida a autuação, a impossibilidade de cobrança dos consectários legais, considerando que a multa de ofício de 75% é evidentemente confiscatória e fere os princípios constitucionais de vedação ao confisco, proporcionalidade e razoabilidade.

(v) Finalmente, a impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre as multas de ofício, haja vista a inexistência de previsão legal que legitime a referida imputação.

A DRJ julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento fiscal nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013

IPI. GLOSA DE CRÉDITOS.

1- 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. Dentre outros, são produtos dessa natureza: materiais refratários usados em fornos de fusão de metais, rolamentos, rolos, correias transportadoras, óleos, fluidos e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos. (item 13 do Parecer Normativo CST n.º 181, de 1974)

2- Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não

abrangendo as despesas com gastos gerais de fabricação, ou seja, os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos ou necessários ao seu acionamento, suas partes, peças e acessórios.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Comprovada a objetividade, a coerência e a clareza da peça de lançamento, complementada por Relatório da Ação Fiscal com os mesmos atributos, não há de se falar em nulidade da autuação por ausência de motivação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

As arguições que versem sobre matéria de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de normatização tributária não se submetem à competência de julgamento da Autoridade Administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Cientificada da decisão em 28.03.2018 (fls.1.103), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 27.04.2018 (fls. 1.151 e ss), reproduzindo, em síntese apertada, os argumentos apresentados em sua impugnação. Adicionalmente, pleiteou a nulidade da decisão recorrida por alteração de critério jurídico do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

I – Admissibilidade

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

II – Preliminares

II.1 – Nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação. Ausência de reconstituição da escrita fiscal de IPI e do Contribuinte. Inexistência de Demonstração dos Débitos Lançados. Art.142 do CTN.

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:

Não merece acato a preliminar de nulidade do auto de infração por vício material e preterição do direito de defesa, suscitada pela impugnante sob a argumentação de que o Fisco, por não ter efetuado a reconstituição da escrita fiscal, tendo lançado de ofício integralmente os créditos do IPI glosados de ofício, teria ofendido o disposto no art. 142 do CTN e no art. 59, II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ora, como bem apontado no Relatório de Ação Fiscal¹ e bem entendido pela impugnante, assim como indicado na consulta ao Sistema IRPJ da RFB (telas de consulta a seguir), a autuada, em todos períodos de apuração mensais que compõem os anos calendários 2012 e 2013 (exercício 2013 e 2014 respectivamente) considerados no auto de infração em análise, apurou, originalmente (isto é, antes das glosas de crédito efetuadas de ofício pela Fiscalização), saldos devedores do IPI. Isso, evidentemente, torna completamente despiciendo ao Fisco efetuar a reconstituição da escrita fiscal, uma vez que todos os valores das glosas de crédito efetuadas em cada período de apuração mensal corresponderão aos exatos montantes, direta e simultaneamente, aos acréscimos dos saldos devedores apurados ao final do respectivo mês, acréscimos esses que, de veras, tratam dos valores de IPI lançados e exigidos de ofício. Com efeito, nada há no presente lançamento a configurar vício material e muito menos preterição do direito de defesa ensejadores da nulidade do lançamento.

II.2 – Nulidade do Auto de Infração quanto aos óleos/fluídos. Produtos não foram objeto de Procedimento Fiscalizatório. Fundamentação Deficiente. Ausência de Motivação para o lançamento. Art.142 do CTN

Aqui também entendo inexistir fundamento plausível para modificar a decisão recorrida, motivo pelo qual adoto suas razões para afastar o pedido da Recorrente, in verbis:

Também não merece guarida a preliminar de nulidade da exação de ofício decorrente das glosas de créditos do IPI advindos de aquisições de óleos e fluidos, suscitada pela impugnante sob a argumentação de que teria havido vício material relativo à ausência de motivação pelo Fisco quanto às aludidas glosas, o que ofenderia o disposto no art. 142 do CTN e no art. 59, II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ora, não houve ausência de motivação pelo Fisco, porquanto ela está cristalinamente exposta no Relatório de Ação Fiscal, tendo sido, inclusive, transcrita pela impugnante:

"Seguindo os mesmos critérios, é bastante claro que o papel de produtos como óleos e fluídos dentro da indústria siderúrgica é secundário. Isto é, tais elementos não possuem relação direta com os produtos industrializados pela fiscalizada, não se incorporando de maneira objetiva, tampouco exercendo ação transformadora nas matérias-primas.

Ou seja, mesmo se desgastando e perdendo suas características de maneira definitiva, estes itens não se caracterizam como insumos na cadeia do IPI. Suas funções se dão de maneira indireta, voltadas para o bom funcionamento do processo e do parque fabril."

Se o entendimento da autuada é de que a motivação do Fisco no tocante às glosas de créditos de IPI advindos das aquisições de óleos/fluídos foi insuficiente, incompleta, superficial ou inadequada, isso não dá azo a eivar preliminarmente considerada nula exação de ofício respectiva por ausência de motivação, mas sim ao questionamento de mérito no sentido de que a motivação apresentada não seria capaz

de ensejar o requisito de certeza ínsito à sustentação fática e jurídica das referidas glosas, as quais seriam, então, nessa linha, improcedentes, cabendo ser revertidas.

Quanto aos entendimentos doutrinários citados pela impugnante como supedâneo à sua argumentação de defesa, por mais conspícuos que sejam, não se conformam em textos normativos, não ensejando, pois, subordinação administrativa.

II.3 – Nulidade da decisão recorrida. Alteração de Critério Jurídico do Lançamento. Materiais Refratários. Parecer CST n.º 260/1971. Impossibilidade. Princípios da Legalidade, da Não Surpresa e da Irretroatividade

Sustenta a Recorrente:

Como bem se sabe, o Relatório Fiscal serve para demonstrar todos os procedimentos e critérios ora adotados pela Fiscalização, sendo parte integrante do ato constitutivo do lançamento e, portanto, vinculando o lançamento ao seu teor.

Com isso em mente, torna-se necessário analisar o Relatório Fiscal em sua integralidade para que se precise quais foram os critérios jurídicos utilizados e arbitrados pela Fiscalização.

O relatório fiscal em questão consubstanciou a autuação em supostos requisitos constantes do Parecer CST n.º 65/1979. De fato, para a Fiscalização, tal ato infra-legal exigiria, para fins de caracterização do produto intermediário, o exercício de função direta sobre o produto capaz de transformá-lo.

Especificamente no tocante à legislação que embasou o Auto de Infração, foram citados os seguintes dispositivos: art. 153, CR/88; arts. 46, 49, 51, 142 e 161, CTN; Decreto n.º 7.212/2010 e; Parecer CST n.º 65/1979.

Entretanto, para além de tais fundamentos, o Acórdão da DRJ recorrido trouxe, ainda, fundamentação diversa, lastreada no Parecer CST 260/1971, veja-se:

“Assim, entende-se “consumo” como o desgaste, desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas em decorrência de um contato físico com o material em produção, ou seja, de uma ação diretamente exercida pelo ou sobre este insumo (conforme PN CST n.ºs 260/1971 e 181/1974 e 65/1979). Observe-se que o contato físico está entendido como um elemento “ativo”, participante da “ação” referente ao processo industrial e não algo presente no ciclo operacional do processo industrial em si.

(...) Mais precisamente quanto aos materiais refratários, faz-se necessário transcrever alguns trechos do PN CST n.º 260/1971:

(...)

Pelos motivos acima relatados, os materiais refratários, ainda que utilizados na massa plástica refratária, na bacia refratária, nas placas refratárias e outros no processo de industrialização, para que as chapas de aço a serem produzidas não percam suas propriedades, igualmente não geram direito a creditamento de IPI. Para tais materiais, há parecer normativo específico indicando a impossibilidade de creditamento (PN CST n.º 260/1971).

Notável, então, que o Acórdão da DRJ considerou, como um dos motivos determinantes da manutenção da autuação, o Parecer CST n.º 260/1971, que traria um conceito ainda mais restritivo de “consumo” e impossibilitaria o creditamento de materiais refratários no âmbito do IPI.

Ora, tal fato demonstra o alargamento, de ofício, dos critérios jurídicos constantes do lançamento fiscal, porquanto estes se restringiam aos supostos

requisitos do Parecer CST n.º 65/1979 e, por outro lado, o Acórdão da DRJ evoca o Parecer CST n.º 260/1971 como motivo determinante da manutenção da autuação

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, 12ª 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 inexistente 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", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

No presente caso, entendo que o fato da decisão recorrida adicionar fundamento da para manter o lançamento não acarreta infringência ao artigo 146, do CTN, tampouco modifica o lançamento fiscal. Trata-se de argumento subsidiário utilizado para robustecer a decisão tomada no presente, sem que isso modifique o critério jurídico inicialmente adotado.

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

III – 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 despesas de itens denominados refratários, correias transportadoras, óleos/fluídos 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 n.º 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 (RIPI/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 8ª do artigo 2º do Decreto-lei n.º 34, de 18 de novembro de 1966, repetida "ipsis verbis" pelo artigo I o 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 RIPI/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 RIPI/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 emprestado 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 pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários "stricto sensu", vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente", para o mesmo 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 aceção, de vez que a expressão "incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização" é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto n.º 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto n.º 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 n.º 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 hão 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 "imediate e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

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 "jûris 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, inexistente o direito de que trata o inciso I do artigo 66 do RIIPI/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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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; abrilhantadores, 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 temos 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 refratário 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 fusa ou aço cuja vida útil é inferior à 12 meses, classificados assim como refratário 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”.

Óleos 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 REFRACTÁRIOS 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, PARÁGRAFO 3., DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE PELO CONHECIMENTO E PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. (...)

Estou em que, tendo o acórdão recorrido admitido o fato de que os refratários são consumidos na fabricação do aço, a circunstância de não se fazer essa consumição em cada fornada, mas em algumas sucessivas, não constitui causa impeditiva à incidência da regra constitucional e legal que proíbe a cumulatividade do IPI" (Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 90205, Rel. Min. Soares Munoz, Primeira Turma, julgado em 20/02/1979, DJ 23031979 p 02103 grifei)

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

"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 desgastarse 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 acidentalmente, 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, entendo 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.

Sobre a contabilização desses materiais no Ativo Imobilizado, temos que a classificação contábil esta definida no art.179 da Lei 6.404/76:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à (Redação dada pela Lei n.º 11.638, de 2007)

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei n.º 11.638, de 2007)

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Depreende-se que classificam-se no Ativo Imobilizado itens cujo tempo de vida útil seja superior a 1 ano. Corroboram nesse sentido as normas e práticas contábeis brasileiras. A Interpretação Técnica Ibracon n.º 1/2006 expressa:

33. Os componentes principais de alguns bens do imobilizado podem precisar de reposição a intervalos regulares. Por exemplo, um forno poderá precisar de revestimento refratário depois de um certo número de horas de uso, ou o interior de uma aeronave poderá necessitar de reposição diversas vezes durante a vida da fuselagem.

*Os componentes são contabilizados como ativos individuais e separados porque têm vidas úteis diferentes daquelas dos bens do imobilizado aos quais se relacionam. Portanto, desde que os critérios de reconhecimento no parágrafo 17 sejam atendidos e que a entidade tenha estabelecido o prazo de depreciação, **baseando-se na vida útil destes ativos separados (e não o item a que eles pertencem)**, o dispêndio incorrido na reposição ou renovação do componente é imobilizado como aquisição de um ativo separado e o ativo substituído é baixado dos livros.*

Desse modo, embora os itens aqui tratados não agreguem características peculiares ao produto, as normas e práticas contábeis indicam sua contabilização em separado do equipamento, quando tenham vida útil significativamente diferente, como é o caso presente, onde os itens têm vida útil inferior a 1 ano, contabilizados diretamente como despesas (§ único do art. 179 da Lei 6.404/76).

Assim, considerando a decisão vinculante do STJ (art. 62, §2º, do Regimento Interno do Carf), e considerando a contabilização natural dos itens como despesas, é de se concluir pela possibilidade de crédito de IPI para o caso.

Convergente com esse entendimento é a Solução de Consulta Cosit 24/2014, invocada pela empresa, que, embora não tenha efeito vinculante sobre terceiros, corrobora no sentido da interpretação aqui adotada. Transcrevo a ementa:

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

EMENTA: CRÉDITOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INDÚSTRIA DE FIAÇÃO E TECELAGEM. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. MANCHÕES. ROLETES. VIAJANTES. Consideram-se produtos intermediários, para fins de creditamento do IPI, desde que atendidos todos os requisitos legais e normativos, as partes e peças de reposição que, apesar de não integrarem o produto final, desgastam-se mediante ação direta (contato físico) sobre o produto industrializado, exigindo sua constante substituição. DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto n.º 3.000, de 1999, art. 346, § 1º; Decreto n.º 7.212, de 2010 (Ripi/2010), art. 226, I; PN CST n.º 65, de 1979.

Por fim, em relação a incidência de juros sobre multa de ofício e do efeito confiscatório da multa, insta tecer que essas questões já foram devidamente sumuladas por este Conselho nos seguintes termos:

Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme [Portaria ME n.º 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Desta forma, afasta-se as pretensões da Recorrente sobre as matérias deduzidas no parágrafo anterior.

IV – Conclusão

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo