



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 11065.720816/2017-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3401-006.181 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de maio de 2019
Recorrente GERDAU AÇOMINAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/12/2013

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. INCOMPETÊNCIA MATERIAL. SÚMULA CARF N° 2.

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

MULTAS EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE CARF N° 108.

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre o montante referente a multas, em lançamento de ofício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. REFRAATÓRIOS. INSUMOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram desgaste no processo industrial, o que não abrange os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, ainda que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização. Assim, não geram direito a crédito os materiais refratários, pois não se caracterizam como tal.

IPI. CREDITAMENTO DE 50% VALOR DA NOTA. ADQUIRENTE DE PRODUTO DE COMERCIANTE ATACADISTA NÃO CONTRIBUINTE. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O contribuinte pode se creditar do IPI relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte, calculado pelo adquirente, mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal. Não satisfeitas estas condições, incabível o creditamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Em continuidade ao julgamento iniciado em abril de 2019, acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para (i) não conhecer das alegações de inconstitucionalidade, em função da Súmula CARF nº 2, (ii) dar provimento em relação eletrodo de grafita; sensor sub-lança; ponta/ponteira; calhas; amostrador de imersão; termopar; réguas; tubos/bicos spray; guias de entrada/saída; rolos de transforme; e cilindros/disco de laminação; e (iii) negar provimento no que se refere às alegações de nulidade, e às demais alegações de defesa, e (b) por maioria de votos, para negar provimento ao recurso no que se refere a materiais refratários, vencidos o relator, Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, e os Conselheiros Tiago Guerra Machado e Rodolfo Tsuboi. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Redatora designada.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lazaro Antônio Souza Soares, Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado), Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente), Rosaldo Trevisan (Presidente) e Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado para eventuais substituições).

Relatório

Trata-se de **auto de infração**, situado às *fls.* 02 a 10, lavrado com o objetivo de formalizar a cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no referente ao período de apuração compreendido entre 01/07/2012 e 31/12/2013, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, totalizando, assim, o valor histórico de R\$ 66.333.582,06, em conformidade com as tabelas abaixo discriminadas:

Período de Apuração	Vencimento	Imposto	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros	Total
07/2012	24/08/2012	1.600.344,84	75,00	1.200.258,63	51,11	817.936,24	3.618.539,71
08/2012	25/09/2012	1.695.323,49	75,00	1.271.492,61	50,57	857.325,08	3.824.141,18
09/2012	25/10/2012	1.824.026,53	75,00	1.368.019,89	49,96	911.283,65	4.103.330,07
10/2012	23/11/2012	1.892.544,07	75,00	1.419.408,05	49,41	935.106,02	4.247.058,14
11/2012	21/12/2012	1.819.946,14	75,00	1.364.959,60	48,86	889.225,68	4.074.131,42
12/2012	25/01/2013	1.477.220,43	75,00	1.107.915,32	48,26	712.906,57	3.298.042,32
01/2013	25/02/2013	1.419.866,19	75,00	1.064.899,64	47,77	678.270,07	3.163.035,90
02/2013	25/03/2013	1.236.368,49	75,00	927.276,36	47,22	583.813,20	2.747.458,05
03/2013	25/04/2013	1.069.375,61	75,00	802.031,70	46,61	498.435,97	2.369.843,28
04/2013	24/05/2013	1.404.024,68	75,00	1.053.018,51	46,01	645.991,75	3.103.034,94
05/2013	25/06/2013	2.014.865,65	75,00	1.511.149,23	45,40	914.749,00	4.440.763,88
06/2013	25/07/2013	1.740.862,75	75,00	1.305.647,06	44,68	777.817,47	3.824.327,28
07/2013	23/08/2013	1.837.972,83	75,00	1.378.479,62	43,97	808.156,65	4.024.609,10
08/2013	25/09/2013	1.862.007,64	75,00	1.396.505,73	43,26	805.504,50	4.064.017,87
09/2013	25/10/2013	1.594.111,00	75,00	1.195.583,25	42,45	676.700,11	3.466.394,36
10/2013	25/11/2013	2.065.057,08	75,00	1.548.792,81	41,73	861.748,31	4.475.598,20
11/2013	23/12/2013	1.516.875,77	75,00	1.137.656,82	40,94	621.008,94	3.275.541,53
Total		28.070.793,19		21.053.094,83		12.995.979,21	62.119.867,23

Período de Apuração	Vencimento	Imposto	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros	Total
12/2013	24/01/2014	1.959.047,30	75,00	1.469.285,47	40,09	785.362,06	4.213.714,83
Total		30.029.840,49		22.522.380,30		13.781.361,27	66.333.582,06

Segundo se depreende do **termo de verificação fiscal**, situado às *fls.* 16 a 79, narra a autoridade fiscal que o procedimento constatou divergências a partir do exame da escrituração dos livros, das notas fiscais eletrônicas que amparam as transações e do restante da documentação entregue pela empresa após exigência fiscal consistente em: **(i)** creditamento indevido por aquisições de bens que não se enquadram como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, e **(ii)** creditamento indevido por aquisições de fornecedores **(ii.a)** não-comerciantes atacadistas comerciantes varejistas ou industriais), **(ii.b)** contribuintes do IPI, em desalinho com o artigo 227 do RIPI/2010:

Créditos do artigo 227 - Comerciantes atacadistas contribuintes do IPI ou varejistas, período de apuração de 01/07/2012 a 31/12/2013 -R\$ 1.780.298,97

Créditos do artigo 227 - Desconsideração de insumos como MP, PI ou ME, período de apuração de 01/07/2012 a 31/12/2013 -R\$ 327.666,51

Material Refratário, período de apuração de 01/07/2012 a 31/12/2013 -R\$ 15.932.757,52

Desconsideração dos produtos listados pela contribuinte como insumos, período de apuração de 01/07/2012 a 31/12/2013 -R\$ 2.190.139,32

Desconsideração de outros produtos adquiridos não listados nos tópicos anteriores pala contribuinte como insumos, período de apuração de 01/07/2012 a 31/12/2013 -R\$ 9.798.978,17

A contribuinte, intimada em 08/05/2017, apresentou, em 07/06/2017, a **impugnação**, situada às *fls.* 3289 a 3410, na qual argumentou, em síntese: **(i)** a nulidade do auto de infração, tendo em vista que a glosa dos créditos de IPI pleiteados foram desprovidas de análise pormenorizada do processo produtivo da contribuinte e de cada um dos materiais que ensejaram o creditamento pretendido; **(ii)** no mérito, ter direito à apropriação do crédito referente às aquisições de insumos **(ii.a.)** indispensáveis ao processo produtivo e **(ii.b.)** decorrentes de aquisições de fornecedores atacadistas não contribuintes, **(iii)** a exclusão da aplicação de juros sobre a multa de ofício; e **(iv)** a realização de perícias técnicas em relação aos produtos intermediários que ensejaram as glosas do crédito de IPI.

Em 17/10/2017, a 03ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) proferiu o **Acórdão DRJ nº 09-64.806**, situado às fls. 3450 a 3488, de relatoria do Auditor-Fiscal Edison de Melo Neto, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IPI. GLOSA DE CRÉDITOS. INSUMOS. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Geram o direito ao creditamento de IPI, além das aquisições de insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto sensu”, e material de embalagem), as aquisições de quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, desde que não possam, em face de princípios contábeis aceitos, ser contabilizados no ativo permanente.

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: materiais refratários usados em fornos de fusão de metais, rolamentos, rolos, correias transportadoras e lubrificantes.

DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS. GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

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).

PERÍCIA

Perícia prescindível à apuração dos créditos de IPI em litígio, uma vez que os bens em questão estão fora do conceito de insumo, tendo-se constatado que se destinam sempre a recompor, recuperar, restabelecer a condição de uso do equipamento utilizado na produção, não exercendo na operação da indústria metalúrgica função análoga a matéria prima ou produto intermediário. Concluiu-se, pelos dados presentes nos autos, que os produtos em análise não se incorporam ao produto industrializado, sendo consumidos aos poucos em decorrência natural do processo de industrialização, tidos como necessários às “ações meio”, ou seja, às ações que visam o transporte, medições, armazenagem, proteção, limpeza ou higienização dos equipamentos e das instalações industriais da empresa, com desgaste decorrente de atividades reflexas à industrialização.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte, intimada da decisão em 09/11/2017, pela abertura dos arquivos correspondentes no *link* Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte

(Portal e-CAC), por meio da opção "*Consulta Comunicados/Intimações*", em conformidade com o termo de ciência situado à *fl.* 3496, interpôs, em 07/12/2017, em conformidade com o termo de solicitação de juntada situado à *fl.* 3497, **recurso voluntário**, situado às *fls.* 3499 a 3603, no qual reiterou as razões de sua impugnação.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

O **recurso voluntário** é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento, com a seguinte ressalva.

Afasto, de plano, a alegação concernente ao princípio da não-cumulatividade que justificaria a tomada irrestrita de crédito, não apenas pelo fato de não prosperar tal argumento, mas, antes, tendo em vista se tratar de matéria que não pode ser sequer apreciada no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme dispõe o Decreto n.º 70.235/1972, com redação dada pela Lei n.º 11.941/2009:

Decreto n.º 70.235/1972 - Art. 26. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Tal entendimento, ademais, encontra-se consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme súmula aprovada pela Portaria n.º 52, de 21 de dezembro de 2010:

Súmula CARF n.º 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, não conheço do recurso voluntário interposto unicamente neste particular.

As alegações falta de comprovação dos fatos e fundamentação genérica, bem como por cerceamento de defesa por ausência de prova pericial apta a esclarecer a efetiva natureza dos produtos com créditos de IPI glosados, tendo se baseado a autoridade fiscal em meras presunções tendo em vista a sua falta de conhecimento técnico a respeito do processo produtivo da contribuinte recorrente não implicam nulidade, pois eventual formação da convicção no sentido de carência probatória conduziria a decisão de mérito, e, portanto, serão tratadas em conjunto com as demais razões recursais.

A autoridade fiscal procedeu ao lançamento de ofício do saldo devedor de IPI em razão de glosa de créditos na entrada de insumos, no período de 07/2012 a 12/2013, com **creditamento considerado indevido** em razão (i) de aquisições de bens que, segundo seu entendimento, não se enquadram como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem: refratários, óleos e lubrificantes, abraçadeiras, anéis, parafusos, reatores, baterias, bielas, correntes, correias, laços, lâmpadas, lençóis, módulos, motores elétricos, relés, suporte para extintores, resistores, sinalizadores, retificadeiras, sirenes, entre outras peças, acessórios, ferramentas e partes de máquinas, equipamentos e outros objetos não pertencentes à mesma

operação econômica, bem como (ii) por aquisições de fornecedores (a) não-comerciantes atacadistas comerciantes varejistas ou industriais e (b) contribuintes do IPI em dissonância do apregoadado no artigo 227 do RIPI/2010.

Em primeiro lugar, quanto ao **material refratário**, descrito no item 5.2.1 do relatório fiscal, depreende-se da leitura dos documentos que instruem o presente processo se tratar de material utilizado pela contribuinte autuada para fins de isolamento térmico dos fornos e painéis industriais com a finalidade de se evitar a troca de calor com o ambiente externo, e, logo, para a manutenção da temperatura interna necessária ao processo de fundição e/ou derretimento dos insumos envolvidos para obtenção do aço, havendo contato com o produto submetido ao processo fabril. Seu desgaste, neste particular, não é controvertido pela autoridade fiscal: o material se torna inutilizável com o decurso da industrialização que conduz ao esgotamento de sua finalidade e de suas propriedades, sendo ao final substituído, o que impede a sua contabilização no ativo não circulante e tampouco a sua classificação como material destinado à mera manutenção do ativo.

Entendo que o consumo do material no processo produtivo envolve também o desgaste, desbaste, dano e perda das propriedades físicas ou químicas, havendo, no caso em apreço, ação do processo de produção sobre o insumo, o que encaminha o intérprete a concluir estar diante de um produto consumido no intermédio da indústria, o que encontra eco e acolhida positiva no inciso I do art. 226 do RIPI, que ressalva os bens do ativo permanente.

Quanto a este particular, há de se apontar para a existência de uma específica lista de 22 materiais refratários relacionados pela contribuinte em prestação de informações à autoridade fiscal no curso da auditoria que culminou com o auto de infração ora combatido:

<u>DESCRIÇÃO AGRUPADA</u>	<u>Contagem de CODIGO PRODUTO</u>
<u>ANKER REFRACTÁRIO</u>	<u>43</u>
<u>ARGAMASSA REFRACTÁRIA</u>	<u>15</u>
<u>BARRAGEM REFRACTÁRIA</u>	<u>340</u>
<u>BLOCO REFRACTÁRIO</u>	<u>335</u>
<u>COMPRIT REFRACTÁRIO</u>	<u>15</u>
<u>CONCRETO REFRACTÁRIO</u>	<u>490</u>
<u>INSERTO REFRACTÁRIO</u>	<u>100</u>
<u>KASTIL REFRACTÁRIO</u>	<u>13</u>
<u>MAGNEFOR REFRACTÁRIO</u>	<u>2</u>
<u>MASSA REFRACTÁRIA</u>	<u>3149</u>
<u>MAXIAL REFRACTÁRIO</u>	<u>5</u>
<u>PLACA REFRACTÁRIA</u>	<u>123</u>
<u>PLUG REFRACTÁRIO</u>	<u>94</u>
<u>REFRACTÁRIO ACMSK</u>	<u>55</u>
<u>REFRACTÁRIO RADEX</u>	<u>98</u>
<u>SEDE VÁLVULA REFRACTÁRIA</u>	<u>225</u>
<u>TUOLO REFRACTÁRIO</u>	<u>4155</u>
<u>TUBO REFRACTÁRIO</u>	<u>111</u>
<u>VÁLVULA REFRACTÁRIA</u>	<u>448</u>
<u>VÁLVULA SUBMERSA REFRACTÁRIA</u>	<u>171</u>
<u>Total Geral</u>	<u>9987</u>

A contribuinte autuada de fato envida esforços no sentido de explicitar a descrição agrupada de cada bloco de materiais refratários, sua aplicação ou função no processo industrial, a área de aplicação, o valor total envolvido, bem como o tempo de vida útil: (i) tuolo, concreto,

bloco e anker refratários: utilizados na aciaria e nos altos fornos com vida útil de 6 meses; **(ii)** massa e argamassa refratárias: utilizados na aciaria e nos altos fornos com vida útil de 6 meses; **(iii)** válvula e sede válvula refratária: utilizados no lingotamento contínuo e na aciaria com vida útil de 4 corridas; **(iv)** tuolos refratários utilizados na aciaria com vida útil de 6 meses; **(v)** válvula submersa refratária utilizada na área das painelas e aciaria com vida útil de 18 corridas; **(vi)** placa refratária, utilizada na área das painelas, aciaria e carro torpedo com vida útil de 1 mês; **(vii)** tubo refratário, utilizado no lingotamento contínuo e na aciaria, com vida útil de 1 mês; **(viii)** plug refratário, utilizado na área das painelas, com vida útil de 18 corridas; **(ix)** inserto refratário, utilizado nos convertedores e na aciaria, com vida útil de 1 corrida; **(x)** refratário ACMSK, utilizado no lingotamento contínuo e na aciaria, com vida útil de 1 mês; **(xi)** refratário Radex, utilizado na aciaria, com vida útil de 1 mês; **(xii)** concreto refratário, utilizado na aciaria e nos altos fornos com vida útil de 6 meses; **(xiii)** barragem refratária, utilizada na aciaria, com vida útil de 10 corridas; **(xiv)** Kastil refratário, utilizado na área das painelas, na aciaria e no carro torpedo, com vida útil de 1 mês; **(xv)** magnefor refratário, utilizado na calcinação, com vida útil de 11 meses; **(xvi)** concreto refratário utilizado na aciaria e no carro torpedo, com vida útil de 1 mês; **(xvii)** comprit refratário, utilizado na aciaria, com vida útil de 1 mês; **(xviii)** válvula refratária, utilizada no lingotamento contínuo e na aciaria, com vida útil de 4 meses; **(xix)** plug refratário, utilizado na área das painelas e na aciaria, com vida útil de 4 corridas; **(xx)** maxial refratário, utilizado na área das painelas e na aciaria, com vida útil de 1 mês; **(xxi)** inserto refratário, utilizado nos convertedores e na aciaria, com vida útil de 1 corrida; e **(xxii)** argamassa refratária, utilizada na aciaria e nos altos fornos, com vida útil de 6 meses.

Se o esforço de apontar para o tempo de vida útil de cada material refratário é evidenciado pelas informações prestadas pela contribuinte autuada, o mesmo não se verifica no relatório de ação fiscal que, em suas 66 folhas, em nenhum momento controverte acerca do tempo de vida útil de cada um dos itens sob vergasta. Uma vez que se vislumbrasse estar o aplicador diante de questão posta em debate, a dúvida apenas poderia ser suprida por laudo técnico voltado a este fim, mas em autos de infração o ônus da prova incumbe ao autuante que, como se pode perceber, nada objeta quanto à descrição pormenorizada dos materiais refratários ora analisados.

Tal informação em nada e por nada se coaduna com a vida útil preconizada pelo § 3º do art. 313 do RIR/2019 (Decreto nº 9.580/2018, ao ecoar o § 1º do art. 45 da Lei nº 4.506/1964, outrora reproduzido pelo agora revogado § 2º do RIR/2000), devendo ser repostos com frequência devido às altas temperaturas a que é submetido e que conduz à alteração de suas propriedades iniciais, comprometendo, por fim, a sua própria finalidade manifesta no processo produtivo. Do ponto de vista contábil, é possível se afirmar que se está diante de gasto atribuível ao período, a ser debitado em conta de despesa, e não um gasto de capital, o que de todo modo impactaria o próprio valor contábil do ativo, que seria indevidamente acrescido.

Assim, o refratário aparece como típico produto intermediário, não sendo necessário se exigir a sua integração físico-química ao produto, mas tampouco sendo possível se cogitar de sua ativação, tendo em vista a rapidez de seu desgaste, jamais controvertida, como se viu.

E, de fato, a questão não é nova a este Conselho, havendo posição favorável em recurso manejado pela própria recorrente no **Acórdão CARF nº 3302-001.954**, de relatoria do Conselheiro Walber José da Silva, que entendeu estar diante de um insumo, uma vez que o material é utilizado para revestir os fornos, entrando em contato de forma direta e integral com a

produção industrial, devendo o "desgaste integral" ser entendido como uma referência não ao processo de produção pontual, mas podendo se referir a vários ciclos de produção sem sequer haver a exigência do desaparecimento por completo do material, mas sua redução a um estado tal em que não possa mais ser utilizado, por exemplo, pela perda de suas características físico-químicas iniciais, em conformidade com a ementa abaixo transcrita:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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.

Em sentido diverso, o **Acórdão nº 3402-003.804**, de relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, em que a turma decidiu, **por voto de qualidade**, negar provimento à tomada de crédito sobre materiais refratários, cabendo se transcrever trecho da declaração de voto, em sentido contrário, da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, que assentiu com a posição jurisprudencial nos seguintes termos, com os quais comungamos e acrescemos como reforço argumentativo:

"De fato, o desgaste direto dos materiais refratários no processo produtivo foi reconhecida pelo próprio I. Conselheiro Relator em seu voto, afirmando que "não se questiona que o refratário tem contato com o produto" e que eles devem ser "repostos com frequência devido às altíssimas temperaturas a que são submetidos".

(...) O creditamento foi afastado por entender que os refratários fazem parte das máquinas e equipamentos (e, portanto, seriam do então denominado ativo permanente, atual ativo não circulante), "*pois apenas recondicionam os equipamentos ao seu estado funcional, restabelecendo a sua condição de uso*".

Contudo, a ocorrência do desgaste físico/químico direto dos materiais refratários, como premissa fática trazida no relatório, garante o creditamento em conformidade com o Recurso Especial 1.075.508 do E. Superior Tribunal de Justiça proferido em sede de recurso repetitivo:

"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 estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (STJ, REsp 1075508/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 13/10/2009 grifei).

De fato, em razão da imediata e integral desgaste dos refratários no curso do processo de produção (premissa consignada no relatório), não se pode considerar que os materiais refratários compõem as máquinas e equipamentos que são por eles protegidos das altas temperaturas no processo produção, devendo ser admitidos como produtos intermediários.

Exatamente 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 REFRAATÓRIOS 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 REPUBLICA. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE PELO CONHECIMENTO E PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

(...)

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

"TRIBUTÁRIO. IPI. MATERIAIS REFRAATÓRIOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. OS MATERIAIS REFRAATÓRIOS EMPREGADOS NA INDÚSTRIA, 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)".

Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto neste particular.

Em **segundo lugar**, quanto aos créditos básicos de IPI glosados, em conformidade com o **item 5.3** (“Dos produtos listado pela Gerdau em Resposta ao Termo de Constatação e Intimação nº 06 – sensores de temperatura, amostradores de imersão, bicos de spray, calhas, discos de laminação, guias de entrada e saída, eletrodos de grafite, pontas e ponteiras. Réguas, rolos transportadores e termopares), o **item 5.4** (“Da glosa de outros produtos”) e o **item 6.2** (“Da impossibilidade de aproveitamento de créditos em decorrência da aquisição de mercadorias que não podem ser classificadas como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, nos termos do artigo 227 do RIPI”), passa-se à análise de cada um dos produtos ou razões objeto de pretensão recursal por parte da contribuinte, operando-se a preclusão consumativa sobre os demais, cuja cobrança resta incontroversa, por ausência de impugnação específica.

Segundo se depreende das razões do recurso voluntário interposto, que retoma os argumentos trazidos pela impugnação, devem ser devolvidos à cognição deste colegiado os seguintes produtos: **(i) eletrodo de grafita**: função de corrigir a temperatura do aço líquido, utilizado ininterruptamente no processo de produção do aço e, por estar em contato direto com o metal de forma contínua, consome-se rapidamente; **(ii) sensor sub-lança**: material utilizado para medições de temperatura do aço líquido, sem que seja necessário o basculamento do convertedor (*sic*) durante o seu processo de produção, sendo **imerso** na carga líquida, resultando em seu consumo integral devido à alta temperatura e com vida útil de 32 minutos; **(iii) ponta/ponteira**: material intermediário utilizado no processo produtivo juntamente com o sensor sub-lança, para fazer as medições de temperatura do aço, com vida útil de 30 dias; **(iv) calhas**: material aplicado para a pesagem e adição de fundentes no convertedor (*sic*) durante o processo de sopro de oxigênio, sendo consumido por meio da fusão entre a carga líquida (*gusa*) e a carga sólida (*sucata*), que resultam em aço líquido e, por sofrerem desgaste por deformação térmica, possuem vida útil média de 6 meses; **(v) amostrador de imersão**: material utilizado nos processos de Altos Fornos e Aciaria que se presta à coleta de amostras de gusa líquido e à análise de sua composição química, sendo consumido integralmente no ato de sua utilização durante o processo produtivo em virtude do contato direto com o produto em altas temperaturas; **(vi) termopar**: material utilizado para medição de temperatura durante o aquecimento do distribuidor de aço líquido, ocasionando a sua exposição a altas temperaturas de aquecimento, que podem chegar a 1.100°C, com vida útil máxima de 2 meses, sendo necessário o seu descarte após esse período; **(vii) réguas**: material utilizado para deslocar o produto Tarugo de Aço durante e após o Lingotamento Contínuo, realizando a sua transferência para a etapa seguinte do processo produtivo, sofrendo desgaste devido ao contato direto com o Tarugo, com vida útil inferior a 1 ano; **(viii) tubos/bicos spray**: insumo empregado na zona de resfriamento do Lingotamento Contínuo, para resfriar o produto submetido a esse processo, com vida útil inferior a 12 meses; **(ix) guias de entrada/saída**: têm a função de conduzir corretamente o esboço (ponta do produto) após sua saída do canal, direcionando-o para o passe seguinte, evitando que este esboço, ao sair do passe, seja arrastado pelo movimento de rotação do cilindro, devido ao atrito e às diferenças de velocidades periféricas, com vida útil de 3 meses; **(x) rolos de transforme**: têm a função de transportar o produto durante o processo de laminação sem alterar as características exigidas para a qualidade superficial (riscos, arranhões e marcas), com vida útil média é inferior a 12 meses; e **(xi) cilindros/disco de laminação**: responsáveis pela conformação mecânica do produto em processo de laminação a quente ou a frio, entrando em contato direto com o produto processado,

responsável por sua forma, acabamento superficial e estrutura granular interna, com "*vida útil limitada em decorrência do desgaste desenvolvido na operação a que estão sujeitos*".

A decisão recorrida toma por fundamento da manutenção da glosa a interpretação de que tais produtos não exercem na operação de industrialização função análoga a matérias primas ou produtos intermediários, por não entrarem em contato físico com o produto em fabricação e não se tratar de um consumo/desgaste indispensável ao processo produtivo. Contudo, a própria descrição dos produtos acima, bem como a farta documentação trazida a este processo administrativo, além das fotos e explicações técnicas conduzem à conclusão de que tais premissas não se sustentam, e a exclusão de qualquer dos itens acima levaria potencialmente ao comprometimento da qualidade ou existência dos produtos fabricados, não nos parecendo necessária a realização de diligência específica para se confirmar tal informação. Por outro lado, da mesma maneira que nos posicionamos com relação aos materiais refratários no item pregresso, em razão do desgaste no curso do processo de produção, não se pode considerar que quaisquer dos prefalados materiais compõem as máquinas e equipamentos e, por coerência, devem ser igualmente entendidos tais insumos como produtos intermediários.

Quanto ao não reconhecimento dos créditos decorrentes da aquisição de fornecedores não-comerciantes atacadistas (comerciantes varejistas ou industriais) e contribuintes do IPI, em dissonância com o exposto no artigo 227 do RIPI/2010, no montante de R\$ 1.780.298,97, argumentou a autoridade fiscal que a glosa teve como motivação (i) o fato de que todos os vendedores listados terem apresentado DIPJ e DCTF nos anos-calendário 2013 e 2014 com informação de apuração de IPI e de que são estabelecimentos industriais ou equiparados, por previsão legal ou por opção; e (ii) estarem detectados tanto em outros sistemas da Receita Federal como na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) como comerciantes varejistas, não possuindo, nem secundariamente, a atividade de comércio atacadista.

A contribuinte reconheceu desde sua impugnação que parte dos créditos tomados foram originários de negócios jurídicos firmados com empresas varejistas e, em relação a essa parcela da glosa, reconheceu o débito tributário, vindo a recolher o tributo, acrescido de seus encargos legais, mas mantém a insurgência quanto ao crédito sobejante porque, em regra, os comerciantes atacadistas, por não praticarem atividade de industrialização, não seriam contribuintes habituais do IPI e, logo, quando alienam seus produtos para terceiros, não há destaque desse tributo na nota fiscal, concluindo-se pela impossibilidade de creditamento pelo adquirente, já que montante algum de IPI foi recolhido anteriormente. Necessário se consultar o artigo 227 do Decreto nº 7.212/2010, o Regulamento do IPI:

Art. 227. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão, ainda, creditar-se do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, **adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte**, calculado pelo adquirente, mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 6º).

Assim, como se pode perceber, para fazer jus ao crédito em apreço, é necessário que o fornecedor não seja contribuinte do IPI (ou seja, seja comerciante atacadista e não equiparado a industrial, por previsão legal ou opção), ou optante do Simples Nacional. Alega a recorrente que, forte em tal preceptivo normativo, passou a se creditar das entradas de insumos

adquiridos de fornecedores por meio da **consulta aos respectivos Códigos Nacionais de Atividade Econômica (CNAE)**.

<p align="center">PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A – CNPJ 34.274.233/0025-71</p> <p align="center">REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA</p> <table border="1"> <tr> <td>NUMERO DE INSCRIÇÃO 34.274.233/0025-71 FILIAL</td> <td>COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL</td> <td>DATA DE ABERTURA 20/12/1971</td> </tr> </table> <p>NOME EMPRESARIAL PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A</p> <p>TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****</p> <p>CODIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 46.81-8-01 - Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (T.R.R.)</p> <p>CODIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDARIAS 46.83-4-00 - Comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo 46.81-8-05 - Comércio atacadista de lubrificantes</p> <p>CODIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 205-4 - SOCIEDADE ANÔNIMA FECHADA</p>	NUMERO DE INSCRIÇÃO 34.274.233/0025-71 FILIAL	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 20/12/1971	<p align="center">PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A – CNPJ 34.274.233.0065-69</p> <p align="center">REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA</p> <table border="1"> <tr> <td>NUMERO DE INSCRIÇÃO 34.274.233/0065-69 FILIAL</td> <td>COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL</td> <td>DATA DE ABERTURA 20/12/1971</td> </tr> </table> <p>NOME EMPRESARIAL PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A</p> <p>TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****</p> <p>CODIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 46.81-8-01 - Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (T.R.R.)</p> <p>CODIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDARIAS 52.11-7-99 - Depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazém geral e guarda-móveis 46.83-4-00 - Comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo 52.12-5-00 - Carga e descarga 46.81-8-05 - Comércio atacadista de lubrificantes</p> <p>CODIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 205-4 - SOCIEDADE ANÔNIMA FECHADA</p>	NUMERO DE INSCRIÇÃO 34.274.233/0065-69 FILIAL	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 20/12/1971
NUMERO DE INSCRIÇÃO 34.274.233/0025-71 FILIAL	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 20/12/1971					
NUMERO DE INSCRIÇÃO 34.274.233/0065-69 FILIAL	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 20/12/1971					
<p align="center">SOPETRA ROLAMENTOS E PEÇAS LTDA. – CNPJ 60.834.162/0003-33</p> <p align="center">REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA</p> <table border="1"> <tr> <td>NUMERO DE INSCRIÇÃO 60.834.162/0003-33 FILIAL</td> <td>COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL</td> <td>DATA DE ABERTURA 26/12/2000</td> </tr> </table> <p>NOME EMPRESARIAL SOPETRA ROLAMENTOS E PEÇAS LTDA</p> <p>TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****</p> <p>CODIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 46.63-0-00 - Comércio atacadista de Máquinas e equipamentos para uso industrial; partes e peças</p>	NUMERO DE INSCRIÇÃO 60.834.162/0003-33 FILIAL	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 26/12/2000	<p align="center">ABECOM ROLAMENTOS E PRODUTOS DE BORRACHA LTDA – CNPJ 61.478.894/0001-58</p> <p align="center">REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA</p> <table border="1"> <tr> <td>NUMERO DE INSCRIÇÃO 61.478.897/0001-58 MATRIZ</td> <td>COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL</td> <td>DATA DE ABERTURA 28/07/1966</td> </tr> </table> <p>NOME EMPRESARIAL ABECOM ROLAMENTOS E PRODUTOS DE BORRACHA LTDA</p> <p>TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****</p> <p>CODIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 46.63-0-09 - Comércio atacadista de Máquinas e equipamentos para uso industrial; partes e peças</p>	NUMERO DE INSCRIÇÃO 61.478.897/0001-58 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 28/07/1966
NUMERO DE INSCRIÇÃO 60.834.162/0003-33 FILIAL	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 26/12/2000					
NUMERO DE INSCRIÇÃO 61.478.897/0001-58 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 28/07/1966					
<p align="center">DIMENSIONAL EQUIPAMENTOS ELETRICOS LTDA – CNPJ 56.545.742/0001-57</p> <p align="center">REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA</p> <table border="1"> <tr> <td>NUMERO DE INSCRIÇÃO 56.545.742/0001-57 MATRIZ</td> <td>COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL</td> <td>DATA DE ABERTURA 16/10/1996</td> </tr> </table> <p>NOME EMPRESARIAL DIMENSIONAL EQUIPAMENTOS ELETRICOS LTDA</p> <p>TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****</p> <p>CODIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 46.73-7-00 - Comércio atacadista de material elétrico</p>	NUMERO DE INSCRIÇÃO 56.545.742/0001-57 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 16/10/1996	<p align="center">WELDING ALLOYS BRASIL LTDA – CNPJ 00.768.099/0001-76</p> <p align="center">REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA</p> <table border="1"> <tr> <td>NUMERO DE INSCRIÇÃO 00.768.099/0001-76 MATRIZ</td> <td>COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL</td> <td>DATA DE ABERTURA 08/08/1955</td> </tr> </table> <p>NOME EMPRESARIAL WELDING ALLOYS BRASIL LTDA</p> <p>TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****</p> <p>CODIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 46.86-1-00 - Comércio atacadista de produtos siderúrgicos e metalúrgicos, exceto para construção</p>	NUMERO DE INSCRIÇÃO 00.768.099/0001-76 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 08/08/1955
NUMERO DE INSCRIÇÃO 56.545.742/0001-57 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 16/10/1996					
NUMERO DE INSCRIÇÃO 00.768.099/0001-76 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 08/08/1955					

Transcreve-se trecho da decisão recorrida sobre este particular:

Assim, para fruição do referido creditamento do IPI decorrente de aquisições de insumos, os fornecedores precisam satisfazer cumulativamente, os atributos subjetivos de (a) comerciante atacadista e (b) não-contribuinte do IPI, e, principalmente, objetivos: (c) sejam de produtos que sirvam diretamente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem para a mercadoria a ser produzida, ou, (d) embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidas no processo de industrialização, salvo se compreendidas entre os bens do ativo permanente, como preceitua o inciso I do artigo 226 do RIPI, em remição ao artigo 25 da Lei nº 4.502/64.

Neste sentido, nos termos do Relatório Fiscal, as glosas de crédito decorreram da análise direta dos requisitos objetivos do art. 227 do RIPI/2010, ou seja, os contribuintes foram detectados como comerciantes atacadistas mas contribuintes do IPI, isto é, todos os vendedores listados apresentaram DIPJ e DCTF naqueles anos-calendário com informação de apuração do IPI, o que indica estarem inseridos no âmbito de contribuintes do imposto.

O contribuinte se defende afirmando que fez aquisições de estabelecimentos atacadistas, juntando aos autos cópias de Comprovantes de Inscrição e de Situação Cadastral da Pessoa Jurídica, como no caso da Petrobrás Distribuidora S/A, CNPJ nº 34.274.233/0065-69, mas cuja filial é contribuinte do IPI, conforme inclusive constatado pela autoridade fiscal:

Como modelo argumentativo, foram desconsiderados R\$ 1.410.925,98, sendo a maioria de compras de coque de petróleo junto a Petrobrás Distribuidora S/A, CNPJ nº 34.274.233/0065-69, uma vez que esta filial é contribuinte do imposto (Anexo "Comprovação - Contribuintes do IPI"). A impugnante questiona, ainda, o caso da empresa Dimensional, mas que a própria fiscalização informou tratar-se de empresa equiparada a industrial, sob a ótica do artigo 9º, I, do RIPI/2010 e dos artigos 46, I e 51, I, do Código Tributário Nacional, sendo contribuinte do IPI em razão de diversas importações de mercadorias praticadas:

(...)

E este foi o procedimento da fiscalização, glosando créditos decorrentes de aquisições de empresas contribuintes do IPI, sob o argumento de que "*o decreto não diferencia as operações da empresa em que ela atuaria como contribuinte do imposto e as que não agiria como tal. Apenas determina que o benefício deste crédito 'presumido' somente existe quando são feitas contratações junto a comerciantes atacadistas não contribuintes*".

Em relação aos contribuintes Petrobrás Distribuidora S/A - CNPJ nº 34.274.233/0025-71, Sopetra Rolamentos - CNPJ nº 60.835.162/0003-33, Abecom Rolamentos - CNPJ nº 61.478.897/0001-58 e Welding - CNPJ nº 00.768.099/0001-76, percebe-se, assim como nos casos acima, que as empresas/filiais também são contribuintes do IPI.

Observe-se que, objetivamente, a contribuinte recorrente de fato não tem direito ao crédito vindicado, em virtude de os fornecedores não atenderem aos requisitos exigidos pelo art. 227 da norma de consolidação regulamentar. Entendo que, em que pese não haver, como em outros casos presentes na legislação do IPI, exigência de declaração do fornecedor sobre a sua condição fiscal, o que afastaria a exigência para o adquirente, como ocorre, *e.g.*, no caso da saída com suspensão de IPI prevista pelo art. 29 da Lei nº 10.637/2002, diante da impossibilidade de a empresa diligenciar como se auditor da receita federal fosse para perscrutar a respeito da efetiva condição de seu fornecedor, resultando na chamada "prova diabólica", seria possível se afastarem as infrações e penalidades, ainda que não o principal, pois o lançamento, como se sabe, é ato plenamente vinculado. Contudo, não vislumbro em nenhuma das 106 folhas que compõem as razões recursais argumento de tal jaez que, por não se tratar de matéria cognoscível de ofício, escapa à apreciação deste colegiado, motivo pelo qual deve a autuação ser mantida neste particular.

Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto neste particular única e exclusivamente para reconhecer os créditos de IPI sobre os produtos descritos nos itens (i) a (xi) do parágrafo 20 do presente voto.

Em **terceiro lugar**, quanto à incidência de juros sobre multa, observa-se inicialmente que, de acordo com a Súmula CARF nº 4, a partir de 1º/04/1995, "*(...) os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal*" passaram a ser devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial SELIC para títulos federais.

Resta dúvida, todavia, sobre se a expressão "*débitos tributários*" compreende apenas tributos ou também as penalidades, sobretudo ao se ter em conta que o art. 161 do Código Tributário Nacional determina que o "*(...) crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora (...) sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*":

Código Tributário Nacional - Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. § 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. § 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Em outras palavras, ao crédito tributário se acrescem os juros de mora e, para além deste montante, é possível a aplicação de penalidades - aquelas cabíveis segundo a legislação. Logo, a dicção do art. 161 do Código Tributário Nacional determina a incidência dos juros sobre o **crédito**, do qual não participam as multas, pois espécies de penalidades cabíveis. Neste sentido o racional, com o qual comungamos, do voto vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão CARF nº 3403002.702, de 29/01/2014:

"As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis" - (seleção e grifos nossos) .

O voto em referência continua a sua análise pela leitura do art. 61 da Lei nº 9.430/1996 que também demarcou a divisão entre os **débitos**, de um lado, sobre os quais devem incidir os juros de mora (*cf. caput e § 3º do dispositivo*) e a **multa de mora**, de outro:

Lei nº 9.430/1996 - Art. 61. Os **débitos** para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. §3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O voto propõe, então, a análise dos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002, que tampouco pacificam a matéria em debate:

Lei nº 10.522/2002 - Art. 29. Os **débitos de qualquer natureza** para com a Fazenda Nacional e os **decorrentes de contribuições** arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997. § 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os **créditos** apurados serão lançados em reais. § 2º Para fins de inscrição dos **débitos** referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação (...). **Art. 30. Em relação aos débitos** referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, **passam a incidir**, a partir de 1º de janeiro de 1997, **juros de mora** equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia **Selic** para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

O art. 30 determina a incidência de juros de mora (Selic) sobre os débitos referidos no art. 29, que seriam aqueles de qualquer natureza devidos à Fazenda Nacional e aqueles decorrentes de contribuições arrecadadas pela União. Contudo, ao se referir à apuração realizada a partir de 1º de janeiro de 1997, o legislador utiliza o vocábulo "**créditos**", o que implica ou promiscuidade terminológica ou um *discrímen* voltado especificamente para as quantias apuradas a partir de 1997, o que remete à conclusão do raciocínio do voto que referenciamos:

"(...) tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte (...). Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas **o legislador não estabeleceu expressamente isso**. Pela **carência de base legal**, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício"¹ - (seleção e grifos nossos).

Em que pesem tais considerações, curvo-me à aplicação da Súmula CARF nº 108, que passou a emanar efeitos vinculantes, em conformidade com a Portaria do Ministério da Economia nº 129 de 01º/04/2019 e, neste sentido, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto neste particular.

Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para a finalidade de reverter as glosas, única e exclusivamente, sobre o **material refratário**, bem como sobre os seguintes **produtos**: (i) eletrodo de grafita; (ii) sensor sub-lança; (iii) ponta/ponteira; (iv) calhas; (v) amostrador de imersão; (vi) termopar; (vii) réguas; (viii) tubos/bicos spray; (ix) guias de entrada/saída; (x) rolos de transforme; e (xi) cilindros/disco de laminação.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, redatora designada.

Adiciono aqui minha discordância, que foi acompanhada pela maioria dos integrantes do colegiado no que se refere a materiais refratários.

Conforme já restou consignado no acórdão nº 3401-006.143, de 24 de abril de 2019, para a mesma empresa, reproduzo o voto que proferi na ocasião:

4.4. grupo 4 - aquisição de refratários

¹ Voto vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão CARF nº 3403002.702, de 29/01/2014.

A recorrente alega que quanto aos refratários a autoridade fiscal utiliza um conceito superado, já que os considera como parte e peças de equipamentos, e a jurisprudência já se posicionou por os considerar como produtos intermediários.

Os refratários 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/ou derretimento dos demais insumos para obtenção do aço.

Sobre o tema há manifestação recente da CSRF, Acórdão 9303-007.865, já citado, negando provimento por maioria de votos:

DIREITO AO CRÉDITO. MATERIAIS REFRAATÓRIOS. INEXISTÊNCIA.

Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram desgaste no processo industrial, o que não abrange os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, ainda que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização. Assim, não geram direito a crédito os materiais refratários, pois não se caracterizam como tal.

...

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 transcrito.

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

Dessume se da norma inculpada no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito do IPI dos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa. (sublinhado no original)

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

(...)

Embora o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, tenha reformulado parte do entendimento antes fixado no Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, adaptando o às inovações introduzidas pelo art. 66, inciso I, do RIPI/1979, que prevalecem até hoje,

não alterou o entendimento segundo o qual o direito ao crédito não se estende a partes e peças de máquinas em nenhuma hipótese, ou seja, ainda que não incorporadas ao ativo imobilizado e mesmo que, por suas qualidades ou exercem sobre o produto em fabricação ou que o produto exerce sobre elas. Em tais condições, semelhante direito ao crédito só foi admitido, em virtude das inovações da legislação decorrentes do RIPI/1979, às ferramentas manuais e intermutáveis que não sejam partes de máquinas.

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

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

Por essas razões nego provimento ao aproveitamento de crédito relativo ao insumo refratários.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Redatora designada