



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11065.721468/2017-50
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-004.300 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO DE IPI
Recorrente COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/06/2012 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.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinatura digital)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinatura digital)

Marcelo Giovani Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Júnior.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de IPI, no valor total original de R\$ 46.940.905,97, incluindo o tributo, multa proporcional e juros de mora, lavrado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal Davi de Almeida.

Foram glosados os créditos de IPI calculados sobre materiais refratários, rolo da correia transportadora, óleo lubrificante, rolamentos e sensores.

Em especial quanto aos materiais refratários, o autuante aponta, com base em pareceres da Receita Federal, que não são produtos intermediários nem semelhantes, ao revés, se caracterizam como bens de produção vinculados ao ativo imobilizado, e como tais, não poderiam gerar crédito de IPI, nos termos do artigo 226 e 610 do RIPI. Colaciona jurisprudência a respeito.

A empresa impugnou o lançamento, sustentando:

- que é fabricante de produtos siderúrgicos; traz laudo do processo produtivo; apresenta os usos dos diversos materiais refratários;

- que os materiais refratários não podem ser imobilizados, adentrando nos conceitos contábeis pertinentes; defende o critério da temporalidade como essencial para classificar os bens como despesas de exercício ou imobilizados;

- que os refratários consomem-se em contato direto com o produto e no prazo de alguns meses, as vezes, semanas;

- apresenta solução de consulta Cosit/RFB, no sentido de se permitir o creditamento ara peças de reposição; colaciona precedentes do Carf; colaciona jurisprudência do STF e STJ;

- destaca que *“Os produtos em análise não têm a simples finalidade recondicionar os equipamentos do ativo imobilizado, pois eles são aplicados diretamente na produção. Sem os refratários e os desgastes que eles suportam não seria possível obter o produto final.”*;

- defende, também, o creditamento dos demais itens glosados, por se desgastarem em contato direto com o produto;

- aduz que o RESP 1.366.437/PR5 consignou que materiais intermediários são aqueles adquiridos para serem integralmente consumidos no processo de industrialização, ainda que não se integrem ao produto final; que o RIPI/2010, art. 610, não prevê o requisito de contato direto para fins de creditamento.

A DRJ/Juiz de Fora/MG – 3ª Turma, por meio do Acórdão 09-64.648, de 28/09/2017, decidiu pela improcedência da Impugnação, mantendo integralmente o lançamento. Transcrevo a ementa:

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 lubrificantestas empregados na manutenção de máquinas e equipamentos.

DIREITO AO CRÉDITO. GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO.

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.

DIREITO AO CRÉDITO. 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).

A empresa então apresentou Recurso Voluntário onde reforça os argumentos de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Trata-se da possibilidade de apropriação de crédito básico de IPI, calculado sobre aquisições de peças, partes de equipamentos e materiais refratários, utilizados para proteção de fornos, calhas e outros equipamentos das indústrias metalúrgicas, em especial, das siderúrgicas.

O artigo 25 da Lei 4.502/64 define a operação de créditos básicos:

"Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:

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;"

Tal dispositivo consta dos diversos Regulamentos do IPI desde então. O Parecer Normativo CST nº 65, de 31 de janeiro de 1979, interpretando o Regulamento então vigente, se tornou historicamente 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 nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).

2 - O artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, repetida "ipsis verbis" pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 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 auto-aplicável, 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 nº4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº3.466, art. 2º, alt. 8ª):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.'

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

4.1- Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma "matérias-primas" e "produtos intermediários" são empregados "stricto sensu", a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: 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 nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários "stricto sensu", geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

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

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

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

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como

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

- Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens 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 desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

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

10.4 ~ Note-se, ainda, que a expressão "compreendidos no ativo permanente" deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser "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 RPI/79."

Portanto, segundo o Parecer, 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.

Os produtos intermediários e assemelhados têm que obedecer aos seguintes critérios:

- 1 -que se consumam em contato direto com o produto;
- 2 -que não seja incorporado às instalações industriais, como partes ou peças de máquinas;
- 3 -que não seja classificável no ativo imobilizado.

Os requisitos 2 e 3 quase se confundem, mas são distintos. O 2 advém do conceito de produtos intermediários e do histórico da legislação do IPI. Para esclarecer o ponto, veja-se o Parecer CST nº 206/71:

5. (...). Pretendeu-se, em alguns setores desta importante indústria (siderúrgica), emprestar ao termo "consumidos no processo de industrialização um sentido literal, isolado do texto, o que, entretanto, de nenhuma forma é cabível. Tratando-se "in casu" de direito de caráter tributário, deve a interpretação, "ex vi" do art. 111 do CTN, ser restrita.

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

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

um dos itens obrigatórios dos orçamentos financeiros das indústrias.

(...)

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

Não obstante tais conceitos, 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 543-C, 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 543-C, 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° 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° 2.637 (RIPI/98), os bens e insumos empregados no processo de industrialização de produtos tributados, a saber: 'Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n° 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; abrlhantadores, ácidos, bissulfito de sódio, carbonatos, cianetos, sais, cloretos, sulfatos e outras substâncias empregadas na formação de banhos para cromagem e niquelagem de peças; terra diatomácea sulfato ferroso, carvão ativo e ativado e placas filtrantes, empregados na filtragem de bebidas e que se utilizam ao término de cada etapa do processo industrial; soda cáustica, detergentes e sabões, utilizados na lavagem de garrafas; lixas para polimento de artefatos de madeira e metal, que se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial: bentonita, carvão Cardiff, 'espaguete de cera de camaúba', mogul, corfix, óleo de oiticica, 'terra tipo Lisboa', óxido de ferro, silicato de sódio alcalino e outros produtos que se consomem nas areias de moldagem, bem como placas refratárias para canais de lingoteiras, materiais esses empregados em processos de fundição de peças de metal, quando se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial'

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

O rol dos produtos que geram crédito, retomencionados, não é, a toda evidência, exaustivo, numerus clausus, podendo nele ser incluídos quaisquer outros, desde que participem e sejam consumidos no processo de industrialização. Por outro lado, a lista dos supostamente excluídos vem sofrendo reparos ao longo do tempo por inúmeras decisões judiciais, dentre os quais:

- materiais refratários consumidos no processo industrial, de maneira lenta mas integrando o novo produto, e não compondo o ativo fixo;

- sucata de papel, utilizada para a fabricação de outros produtos;

- máquinas e equipamentos, com vida útil inferior a doze meses, adquiridos para emprego na industrialização em geral;

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

- produtos adquiridos de pessoas físicas por empresa produtora;

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

(...)

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

(destaquei)

Portanto, as peças e os materiais refratários, **conforme o voto condutor do acórdão**, são aceitos como assemelhados a produtos intermediários, desde que não devam ser contabilizados no Ativo Imobilizado.

A classificação contábil é 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

*companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;
(Redação dada pela Lei nº 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 nº 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.

Da leitura do artigo depreende-se que classificam-se no Ativo Imobilizado itens cujo tempo de vida útil seja superior ao exercício social, no caso, de 1 ano. Corroboram nesse sentido as normas e práticas contábeis brasileiras. A Interpretação Técnica Ibracon nº 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 materiais refratários das indústrias siderúrgicas vinculem-se à proteção do equipamento, e 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.

Como os itens têm vida útil inferior a 1 ano, são contabilizados diretamente como despesas (§ único do art. 179 da Lei 6.404/76), então não são contabilizados no Ativo Imobilizado.

Então, atendendo à 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 nº 3.000, de 1999, art. 346, § 1º; Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi/2010), art. 226, I; PN CST nº 65, de 1979.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinatura digital)

Marcelo Giovani Vieira - Relator