



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.732116/2013-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.325 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2021
Recorrente GERDAU AÇOS ESPECIAIS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.

Não sendo o ato lavrado por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, descabida alegação de nulidade.

IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. FERRAMENTAS. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS. REFRAATÓRIOS. DESGASTE DIRETO NO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.

O artigo 82 do RIPI/82 (reproduzido nos regulamentos subsequentes) confere direito ao crédito de IPI pela aquisição de *produtos intermediários*, entendidos como "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização." A interpretação da norma historicamente dada e acolhida nos termos do Parecer Normativo CST n. 69/79 é que não é possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários que só *indiretamente* façam parte da industrialização, porém dão direito ao crédito de IPI as aquisições de produtos intermediários que *diretamente* exerçam ação sobre o produto industrializado, desgastando-se ou consumindo-se por ação direta sobre o produto. Soma-se a isso o entendimento exarado pelo STJ no REsp 1.075.508 (repetitivo), no sentido de que mesmo em se tratando de *maquinário*, deve-se avaliar o direito ao crédito de IPI com base na aferição do desgaste *direto* ou *indireto* sobre o produto em fabricação. Assim, a aquisição de ferramentas, refratários, partes e peças de máquinas conferem direito ao crédito de IPI, desde que sofram desgaste direto na industrialização, perdendo suas propriedade físicas e químicas, e não sejam parte do ativo imobilizado.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar as glosas de crédito de IPI perpetradas pelo auto de infração da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, quanto aos itens elencados no Relatório de Diligência na tabela de fls 11.983 e dos sensores, réguas, módulos e painéis destacados nas tabelas do item 2.3.3. do voto da relatora; (ii) por maioria de votos, quanto aos refratários. Vencido o Conselheiro Paulo Regis Venter (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 448/451) para cobrança de valores devidos a título de Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI"), em face de o estabelecimento industrial ter deixado de recolher ou ter recolhido a menor o imposto federal em decorrência da escrituração e utilização de crédito como matéria prima (MP), material de embalagem (ME) ou produto intermediário (PI) em desacordo com a legislação vigente, acrescido de multa de ofício de 75%, bem como juros.

Por bem consolidar os fatos ocorridos neste processo até o julgamento de primeira instância, colaciono os principais trechos do relatório do Acórdão n. 14-52.430, exarado pela 8ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) de Ribeirão Preto (RPO), *in verbis*:

Neste relatório as glosas foram agrupadas em grupos semelhantes para melhor embasamento legal. Os créditos de IPI glosados foram divididos nos seguintes grupos:

1- Aquisições de mercadorias não enquadradas no conceito MP, PI ou ME conforme art. 164, I e art. 226, I do RIPI/2002 e art. 226, I do RIPI/2010;

2- Aquisição de ferramentas (pareceres CST 181/74, 260/71);

3- Aquisição de Partes e Peças (pareceres CST 181/74, 260/71);

4- Aquisição de Refratários;

Em consequência destas glosas, foi reconstituído o livro de apuração do imposto e calculado imposto devido no montante de R\$ 9.845.040,28 (inclusive juros de mora e multa de ofício)

Cientificada da autuação, a contribuinte ingressou com impugnação alegando, em resumo, o que se segue:

1. Pela semelhança dos argumentos de fato e de direito, a Impugnante requer, antes de tudo, a reunião de todos os processos de ressarcimento, para que tramitem em conjunto e sejam objetos de um único julgamento, em atenção ao princípio da economia e eficiência processuais, bem como em atenção ao princípio da segurança jurídica, a fim de se evitar a existência de decisões conflitantes ou divergentes sobre a mesma matéria e pressupostos fáticos e jurídicos.

2. A Impugnante acata parte das glosas realizadas, efetuando, assim, o recolhimento parcial no valor de R\$ 235.692,08 (duzentos e trinta e cinco mil, seiscentos e noventa e dois reais e oito centavos), conforme comprovante ANEXO V, correspondente a: (i) principal - R\$ 142.004,71 + (ii) multa - R\$ 53.251,77 + (iii) juros - R\$ 40.435,60.

3. Em preliminar suscitou a nulidade do auto de infração pela falta de comprovação dos fatos alegados e pela necessidade de perícia técnica, alegando que por mais diligentes que as Autoridades Fiscais tenham sido, comparecendo ao estabelecimento da Impugnante para conhecer seu processo industrial e a possível aplicação e forma de consumo dos materiais objetos dos creditamentos, impossível a tais profissionais abordar cada um deles e deter-se às especificidades da aplicação/função e forma de consumo de cada um deles, de forma a ter acuracidade total em todas as conclusões, sobretudo porque, como informado durante os procedimentos de fiscalização, a especialização dos Ilustres Fiscais não é da área de siderurgia, uma vez que possuem formação nas áreas contábil e jurídica e, por isso, s. m. j, a despeito de todo o cuidado na análise dos créditos e materiais, não têm os necessários conhecimentos técnicos de engenharia e produção que seriam suficientes para uma avaliação conclusiva sobre o enquadramento de todos os materiais. O Superior Tribunal de Justiça, em inúmeros julgados, já se manifestou sobre o assunto, esclarecendo que, em se tratando de processo que envolva a verificação da "utilização de material no processo produtivo, diante da complexidade da atividade empresarial e por imposição da efetividade da jurisdição, demanda produção de prova pericial, nos termos do art. 420,1, do CP. Por tal leitura, a classificação feita pela empresa deve prevalecer até que se prove o contrário, não podendo o Fisco partir de presunções, sem trazer aos autos prova suficiente para tal afirmação. Se o Fisco não traz aos autos a prova necessária (no caso, a prova pericial), deve prevalecer incólume o enquadramento feito pela empresa, bem como os creditamentos por ela realizados. Uma vez verificada a eventual dúvida sobre a legitimidade dos creditamentos feitos pela empresa, por todos os esclarecimentos prestados durante o atendimento à fiscalização, segundo a consagrada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acima mencionada/retratada, as Autoridades Fiscais só poderiam seguir os seguintes dois caminhos: a) aplicar a dúvida em favor da empresa/contribuinte, mantendo-se o enquadramento por ela feito pela, na ausência de prova cabal sobre o não enquadramento dos materiais no conceito de materiais intermediários; ou b) constituir prova pericial conclusiva/cabal/irrefutável, para que fosse esclarecida de forma técnica e objetiva a utilização e consumo dos materiais glosados.

Como não foi seguido nenhum destes caminhos pelas Autoridades Fiscais, não resta outro caminho aos Eminentíssimos Julgadores senão declarar NULO o lançamento.

Ou ainda, deve-se admitir, preliminarmente, a realização da prova pericial pela Impugnante, a fim de comprovar, de uma vez por todas, a legitimidade de seus créditos. Não declarar nulo o lançamento, ou não admitir a prova pericial, atentará claramente contra o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a Autoridade Fiscal tem o dever de fundamentar, motivar e justificar o lançamento, sob pena de nulidade absoluta, e ainda, representará inequívoca violação aos princípios constitucionais da ampla defesa, da segurança jurídica e da motivação dos atos administrativos.

4. Todos os produtos glosados consomem-se e desgastam-se no processo produtivo, como elementos indispensáveis, e que, exatamente por isso, fazem parte do custo de produção dos produtos colocados à venda e, bem por isso, fazem jus ao creditamento do IPI incidente nas respectivas aquisições, por força do princípio da não cumulatividade

de tal imposto. No caso dos materiais classificados como partes e peças de máquinas e equipamentos (considerados como materiais de manutenção sem direito ao crédito do imposto), não faz nenhum sentido o entendimento das Autoridades Fiscais, sobretudo porque há expresse reconhecimento de que se tratam de materiais consumidos no processo produtivo e de forma acelerada, em razão das altíssimas temperaturas e/ou contato direto a que são submetidos, não preenchendo, portanto, os requisitos para o enquadramento como bens do Ativo Imobilizado, nos termos da legislação contábil e de Imposto de Renda, muito menos como materiais de consumo, tendo em vista serem consumidos, inegavelmente, no processo produtivo e por força da ação de agentes do processo (com as altíssimas temperaturas, por exemplo). Especificamente em relação aos MATERIAIS REFRAATÓRIOS, o equívoco da Autoridade Fiscal é ainda mais evidente, uma vez que, mesmo tendo por base a sua restritiva interpretação, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79, não[sic] há dúvidas de que tais materiais se adequam ao conceito de "produtos intermediários", conforme reiterada jurisprudência dos tribunais administrativos e/ou judiciais. Para comprovar todas as alegações, informa desde já que irá apresentar, após o protocolo da Impugnação, uma planilha com a descrição mais detalhada dos materiais, sua função, forma de consumo e tempo de vida de útil, com vistas a elucidar ainda mais o que já foi apresentado durante o atendimento à fiscalização (oportunidade em que o grande número de materiais objetos de análise - total dos créditos informados no período - impediu o aprofundamento necessário em cada um deles) e corroborar o que será aqui argumentado, acrescentando, quando for o caso, fotos ilustrativas para evidenciar que, após o uso/emprego no processo produtivo, a grade maioria dos materiais, se desgasta totalmente, perdendo totalmente suas características físico-químicas, de forma que se tornam absolutamente imprésteveis para a atividade a que se destinam.

5. O sistema de creditamento do IPI, tem sua origem na Constituição da República, em cujo art. 153, § 35, inciso II, há clara determinação de que tal imposto será não cumulativo, compensando-se em cada operação o que for devido na(s) operação(ões) anterior(es), sendo esta verdadeira norma de proteção ao contribuinte que integra, pois, o que o Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, denominou de Estatuto do Contribuinte, ao qual o Fisco deve o seu pleno acatamento. Tal sistemática da não cumulatividade, quando de sua introdução no ordenamento jurídico brasileiro, teve como fundamento a necessidade de se extinguir a anterior e injusta tributação em cascata, caso em que o imposto de venda era cobrado sobre o preço total de cada fase do processo de venda do produto, de forma a assegurar que, nos 'novos' moldes (da não cumulatividade), o imposto incidente sobre todos os componentes do processo produtivo das empresas industriais possa ser deduzido do imposto que recairá sobre o produto final posto em circulação. Neste sentido, para a apreciação do presente caso, é preciso partir da premissa de que tal não cumulatividade determinada na Constituição da República assegura à Manifestante, como contribuinte do IPI, um DIREITO AMPLO E IRRESTRITO de proceder ao crédito de todos os produtos industrializados que ingressem em seu estabelecimento como elemento integrante de seu processo produtivo, sejam eles matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, materiais de consumo e bens integrados ao ativo permanente. Também se deve partir da premissa de que, ao contrário do que ocorre com o ICMS, para o qual a Constituição abre exceção a tal não cumulatividade, no caso do IPI, a Carta Magna não estabelece qualquer limitação. Evidente, pois, que, tratando-se de norma ou princípio de proteção do contribuinte, à qual nem mesmo a Carta Magna impôs limitação, obviamente, ao ente tributante é vedado restringi-la ou, no dizer de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, amesquinhá-la. Ou seja, o legislador constituinte alcançou ao contribuinte o direito de se creditar do IPI relativamente a todos os produtos que ingressem em seu estabelecimento, sem qualquer restrição ou limitação. Em outras palavras, pode-se afirmar que todas as aquisições de produtos industrializados dão ao adquirente o direito de apropriar-se do IPI, restando evidente o direito da Impugnante ao crédito relativamente a todos os produtos que foram objetos das glosas.

6. Dessa maneira, evidente também se mostra a improcedência do entendimento das Autoridades Fiscais, que, não obstante a clareza do texto constitucional e a inexistência de limitação ao direito aos créditos do IPI, deixaram de reconhecer o direito de crédito da Impugnante por admitir, com base nos Pareceres Normativos CST n.º 181/74, 260/71 e 65/79, segundo os quais apenas os bens utilizados no processo produtivo, desgastados ou consumidos por contato físico com o produto em fabricação poderiam ser classificados como insumos do processo produtivo e, assim, poderiam ser enquadrados na categoria dos produtos intermediários, ensejando o direito ao crédito do imposto, ficando afastada a possibilidade de creditamento em relação a todo e qualquer material enquadrado como partes e peças de máquinas e equipamentos, inclusive, os materiais refratários, mesmo admitindo que se desgastam e se consomem diretamente no processo produtivo, em contato direto com os produtos em fabricação, em função da ação exercida pelo produto em fabricação ou pelos agentes do processo (altíssimas temperaturas, peso dos insumos ou dos produtos/barras de aço), tornando-se totalmente imprestáveis para as finalidades a que se destinam. Tal argumento, relacionado aos materiais enquadrados como partes e peças de equipamentos, reconhecidamente consumidas em contato físico/direto com os produtos em fabricação, além de incompatível com todo o exposto acima, é totalmente contraditório à premissa de que, para que seja assegurado o direito ao crédito, seria exigido o contato físico com o produto em fabricação. Se assim fosse, de fato, a grande maioria dos materiais glosados não teria sido objeto das glosas, por serem, reconhecidamente, consumidos no processo em contato direto/físico com os produtos em fabricação (guias; refratários; lingas; funil; sensores de panela, disco LAM, dentre outros).

7. Ainda que a Constituição não tivesse delimitado a abrangência do princípio da não cumulatividade, assegurando-o de forma ampla e irrestrita, ainda assim, não haveria dúvidas quanto ao direito à manutenção dos créditos sobre os itens classificados pela Impugnante como materiais intermediários, por serem empregados, utilizados, desgastados, consumidos, integrados e indispensáveis ao seu processo de industrialização, dentre os quais se destaca o TERMOPAR ou SENSOR TERMOTIP, utilizado na medição de temperatura de metais e ligas até a temperatura de 1820°C em conversores LD, altos fornos, fornos elétricos a arco ou indução, fornos de cadinho, painéis, distribuidores de lingotamento contínuo, ou qualquer outro ponto de medição que permita a imersão de sensores. Isso porque, seja em relação a este material, cujo consumo se dá, inclusive, em contato direto com os produtos em fabricação, bem como a todos os demais, a despeito do amplo direito assegurado na Constituição, a Impugnante não tem cingido-se a observar o disposto no Regulamento do IPI/2010.

8. Frise-se que os produtos cujos créditos foram glosados pelas Autoridades Fiscais são integralmente utilizados no processo produtivo da Impugnante, não integram, de forma alguma, o seu ativo permanente, nem podem ser classificados como bens de uso ou consumo, pelo simples fato de serem empregados, se desgastarem, se consumirem ou serem utilizados no processo industrial, como necessários e indispensáveis ao processo de industrialização. Por isso é que se mostra absolutamente improcedente o entendimento das Autoridades Fiscais, na medida em que inteiramente balizado nos Pareceres Normativos CST n.º 260/71, 181/74 e 65/79, a partir dos quais concluíram ser vedado o creditamento de partes e peças de equipamento, bem como, para o enquadramento como "produtos intermediários", exigem o contato direto com o produto em fabricação. A bem da verdade e considerando-se tudo que até agora se expôs sobre o amplo e irrestrito direito assegurado pela Constituição de 1988 aos créditos sobre todos os produtos industrializados adquiridos para emprego no processo de industrialização, tais Pareceres Normativos não podem ser aplicáveis quando fixam normas que fogem à sua competência e legitimidade. Até porque, na linha do que foi dito acima, a norma constitucional da não cumulatividade não faz qualquer alusão à forma de consumo dos produtos que adquiridos para o emprego no processo produtivo, não sendo lícito ao legislador infraconstitucional, nem[*sic*] ao intérprete, restringir o alcance da garantia constitucional, exigindo o contato direto com o produto em fabricação. Nem mesmo a legislação ordinária faz tal exigência, conforme acima se expôs acerca do art. 226,1, do Regulamento do IPI/2010, que somente exige que o produto seja consumido no

processo de industrialização, não fazendo, pois, qualquer alusão à forma de consumo, muito menos ao contato direto. Neste sentido, não é lícito aos referidos Pareceres Normativos distinguir onde a própria Constituição da República, ou as normas superiores de caráter complementar ou ordinário, não distinguiram.

9. Mais do que isso, há que prevalecer o princípio da legalidade, por meio do qual, na Administração Pública, seus agentes somente podem fazer o que a lei os autoriza (art. 37 da Constituição Federal), cabendo-lhes, ainda, observar que a Constituição da República dispõe como garantia fundamental que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algumas coisas e não em virtude de lei" (art. 5º, inciso II). Nesta linha, **não se pode admitir como legítimas quaisquer disposições do Pareceres Normativos mencionados pelas Autoridades Fiscais, ou de quaisquer outras normas inferiores que impliquem na criação de obrigações que extrapolem o teor da lei de regência, até porque, nos casos dos Pareceres Normativos, são anteriores à Constituição vigente e devem a ela se adequar, no momento da aplicação pelo intérprete e aplicador. Assim, os créditos de IPI referentes aos produtos cujos créditos foram glosados são passíveis de serem considerados no cômputo do crédito de IPI, pois se enquadram perfeitamente no conceito de produtos intermediários trazido pelo RIPI acima mencionado (art. 226, inciso I, do RIPI/2010) como insumos CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.**

10. Não há dúvidas de que a interpretação das Autoridades Fiscais quanto à expressão "produtos intermediários", exigindo o contato direto ou excluindo bens que, inegavelmente, se desgastam e se consomem no processo produtivo, é uma interpretação extremamente restritiva e dissonante da interpretação dada pela doutrina e jurisprudência, passando por um equivocado entendimento acerca do termo "integrar" e "consumir".

11. Assim, analisando os conceitos acima, verificamos que os produtos intermediários objetos das glosas no presente caso, de fato, não se integram, se incorporam ou compõem os produtos industrializados pela Impugnante, mas todos eles efetivamente se consomem, se desgastam, se corroem, se esgotam em seu processo produtivo industrial.

12. Recentemente, a empresa GERDAU AÇOMINAS S/A, pertencente ao mesmo Grupo Econômico a que pertence a Impugnante, obteve a confirmação de tais créditos, por meio do acórdão de nº 3302001.954 da 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, proferido nos autos do Recurso Voluntário no processo de nº 10680.006760/2007-57, cuja ementa segue abaixo:

(...)

13. **Em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em 20/02/1979, nos autos do Recurso Extraordinário de RE 90.205-8/RS** (Ministro Soares Munos), a empresa GERDAU AÇOS LONGOS S/A, por sua unidade então denominada SIDERÚRGICA RIOGRANDENSE, localizada na cidade de Sapucaia do Sul/RS, obteve decisão absolutamente cristalina que já conta com mais de 30 (trinta) anos de trânsito em julgado, por meio da qual lhe **foi reconhecido o direito ao creditamento do IPI incidente sobre as aquisições de materiais refratários.**

14. Para comprovar o alegado, a Impugnante apresenta cópia dos laudos do Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo - IPT de ns 6.161, 6.358 e ns 6.359 (ANEXO V) e, como acima informado, apresentará adiante planilha com o detalhamento dos materiais objetos das glosas (descrição, aplicação, função e tempo de vida útil), planilha esta que só não está sendo apresentada neste momento, tendo em vista a necessidade de se aprofundar em todos os materiais, o que se tornou impossível no prazo de impugnação, em razão do grande número de itens glosados.

15. Requer a Impugnante, desde já, realização de perícia técnica, haja vista que somente técnico com conhecimentos específicos de engenharia e mediante visita técnica ao seu estabelecimento industrial poderá esclarecer sobre seu processo de industrialização e utilização dos produtos, cujos créditos foram glosados, no processo siderúrgico. E, para que não haja dúvidas sobre o cabimento e necessidade da prova pericial, reitere-se,

como adiantado na preliminar de nulidade do Auto de Infração, que o Superior Tribunal de Justiça possui consagrado entendimento sobre o assunto, deixando absolutamente claro que, em se tratando de processo que envolva a verificação da "utilização de material no processo produtivo, diante da complexidade da atividade empresarial e por imposição da efetividade da jurisdição, demanda produção de prova pericial. Assim, ex vi do art. 16, IV do Decreto n.º 70.235/72, a Impugnante indica como seu assistente técnico o Sr. OSVANDIR RICARDO SILVA GASPAS, brasileiro, casado, contador, CPF n.º 278.393.380-20, CI n.º 2010458715, residente e domiciliado na Rua Victor Silva, 135, Bairro Camaquã, na cidade de Porto Alegre/RS, CEP 91.910-170, cujos telefones para contato são (51) 3450-7556 e (51) 3450-7528. 167. E ainda, apresenta, desde logo, os quesitos que entende necessários a elucidação da controvérsia, a saber:

(...)

16. Em atenção ao princípio processual da eventualidade, cumpre argumentar que, caso, por remota hipótese, seja mantido o lançamento, deverá ser objeto de revisão a multa de ofício aplicada, eis que, dada a sua natureza punitiva, aplicada em percentual de 75% (setenta e cinco por cento), extrapola o limite do razoável e viola o princípio do não confisco, previsto no inciso IV, do art. 150, da Constituição. O Supremo Tribunal Federal tem sido palco de grandes discussões acerca da aplicação de tal princípio às multas sancionatórias ou punitivas (sejam as moratórias/de ofício ou as decorrentes de obrigações acessórias) definidas em dispositivos legais e aplicadas pela Administração Tributária, sempre com vistas à consagração dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade como balizadores da atuação do Estado, no exercício do seu Poder de Tributar. Neste sentido, há muito se pode verificar, pelas decisões proferidas por aquela Suprema Corte, a real tendência de se consagrar o entendimento de que o exercício do Poder de Tributar do Estado não pode e não deve chegar à "desmedida de poder de destruir".

17. Ainda em atenção ao princípio da eventualidade processual, adiante-se que, a multa eventualmente mantida não poderá se submeter, à frente (até que se promova a quitação do crédito tributário efetivamente devido), à incidência de juros de mora. Os juros de mora, típica sanção de natureza civil, têm apenas a função de indenizar (ressarcir, compensar, reparar) o dano emergente de um ilícito (inadimplemento). e[sic] no direito tributário tornam-se exigíveis. sobre[sic] o montante de tributo devido, a partir do primeiro dia subsequente ao prazo legal de vencimento. Tais juros são calculados sobre o tributo não pago e, por sua indiscutível natureza ressarcitória. Visam [sic] simplesmente indenizar o Estado pelo prejuízo sofrido com a privação e indisponibilidade do dinheiro durante certo prazo, em face do não pagamento do tributo na data fixada em lei e em razão do princípio da natural fecundidade e produtividade do dinheiro. É dizer, configuram-se, pois, uma forma particular de ressarcimento estimatório dos prejuízos emergentes do evento danoso (pagamento fora do prazo). Dessa inteligência é possível afirmar, sem outros desdobramentos, a ILEGITIMIDADE da cobrança conjunta de multa isolada e juros de mora, na medida em que a multa isolada não deflui do descumprimento de uma norma impositiva de pagar tributo, mas sim do descumprimento de uma norma impositiva de fazer ou não fazer determinada conduta fiscal (obrigação acessória), destituída de valor patrimonial. Sendo a obrigação acessória uma relação jurídica não patrimonial, inexistente o suporte fático (dano patrimonial) à imposição dos juros de mora, que são cobrados como indenização por ter o devedor ficado com o dinheiro em seu poder, ao invés de entregá-lo ao Estado, recompondo o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. Só se pode falar em dano patrimonial e na aplicação dos juros de mora como indenização quando está presente a falta de pagamento de tributo. Na imposição da multa isolada o fato ilícito que está em jogo é o interesse público de fiscalizar o funcionamento do aparato administrativo para a apuração e cobrança dos tributos, identificando um "perigo de dano patrimonial" para o erário, não um dano efetivo e mensurável em dinheiro de um tributo que deixou de ser pago ou sonogado. Ademais, é importante ter-se a consciência de que, na indenização, a causa não é o ilícito em si, mas o efetivo dano causado ao patrimônio alheio. Via de regra de um fato ilícito decorre um dano, sendo por isso uma outra realidade jurídica e que exige uma medida de proporção entre o dano efetivo, sua

quantificação e o ressarcimento que faz voltar à mesma situação patrimonial anterior. Por afinidade de razões, à luz da técnica pura do direito, torna-se também ilegítima a incidência dos juros de mora sobre as multas fiscais em quaisquer de suas modalidades, mormente sobre as multas de mora e de ofício/proporcional, conforme prática adotada pelas autoridades fiscais da Receita Federal do Brasil. Afinal, no caso das multas de mora ou multa de ofício/proporcional, tanto a multa fiscal, de índole exclusivamente punitiva, quanto os juros de mora, de caráter indenizatório, constituem-se sanções pecuniárias derivantes do não pagamento do tributo. São normas sancionadoras que incidem pelo descumprimento de uma norma impositiva de pagar o tributo. Diante da Teoria Geral do Direito, é de causar espécie a tese fiscalista da incidência dos juros de mora sobre as multas fiscais.

(...)

Por fim, requereu o recebimento da presente Impugnação, mantendo-se a exigibilidade do crédito tributário suspensa até decisão final do processo.

- a. em preliminar, o reconhecimento e declaração de nulidade do Auto de Infração, pelos motivos acima informados;
- b. no mérito, que seja julgado improcedente, tendo em vista a conformação de todos os bens e serviços envolvidos na glosa ao conceito de materiais intermediários/insumo;
- c. em atenção ao princípio da eventualidade processual, caso seja mantido, no todo ou em parte o lançamento, o abatimento dos valores já recolhidos, conforme comprovante anexo, e a redução do percentual da multa aplicada, bem como a não incidência dos juros sobre ela, nos termos acima mencionados;
- d. por derradeiro, protesta por outros meios de prova em direito admitidos, como a documental e a prestação de esclarecimentos e formulação de quesitos suplementares de perícia que se fizerem necessários.

Sobreveio então o Acórdão 14-52.430, da 8ª Turma da DRJ/RPO, negando provimento à impugnação da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de perícia quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Argüições de inconstitucionalidade refogem à competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.

INSUMOS. BENS DO ATIVO PERMANENTE. DIREITO AO CRÉDITO.

Existe vedação legal ao crédito do imposto pela entrada no estabelecimento de bens do ativo permanente.

INSUMOS. 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, material de uso e consumo e de limpeza.

PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

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).

Ademais, na decisão *a quo*, diante da informação da Contribuinte acerca de recolhimento parte do valor da glosa de créditos relativa a materiais que não se enquadram no conceito de produto intermediário, foi determinado que a Unidade de Origem fizesse a apuração exata do reflexo ocasionado pelo acatamento das glosas mencionadas (fls 8478 e 8479). Por tal razão, o auditor fiscal responsável, por Despacho de fls 8498, propôs o envio do processo ao SEFIS/DRF/POA, para a análise quanto ao pagamento em questão, com posterior retorno dos autos a este SECAT/COBRANÇA para intimação do contribuinte.

Contudo, não foi possível o cumprimento da determinação da DRJ, pelas razões expostas no Despacho de encaminhamento de fls 8499, cujo teor segue transcrito:

Analisando o presente processo, constatamos que o contribuinte não identificou os materiais que reconheceu não se enquadrarem no conceito de produto intermediário, em relação aos quais acatou as glosas realizadas. Assim, não é possível identificar a matéria não impugnada que deu origem ao recolhimento parcial efetuado. Observe-se que no item 160 de sua Impugnação (Parte VI, págs. 66 a 78) o contribuinte afirmou que “serão especificados todos os materiais que fizeram parte deste acatamento parcial da glosas, de forma a orientar Vossas Excelências na apreciação e julgamento do processo”. Isto, porém, não aconteceu. Desta maneira, proponho que o Secat envie Intimação ao contribuinte, solicitando a apresentação de planilha em que sejam especificados todos os materiais que fizeram parte do acatamento parcial da glosas no processo em análise. Encaminhe-se o presente processo para o SECAT/DRF/POA/RS.

Então foi expedida a intimação de fls 8500 (INTIMAÇÃO 1.317/2014/SECAT/COB), referente à diligência requerida nos termos do despacho acima. O cumprimento do quanto requerido foi apresentado pela Contribuinte em petição e documento de fls 8502 a 8555.

Veio então aos autos informação fiscal de fls 8558 e 8559, acatando parcialmente os pagamentos apresentados pela Contribuinte.

Enfim, irressignada com o restante do teor do Acórdão 14-52.430, a Contribuinte recorre a este Conselho, por meio de peça recursal de fls. 8.562/8.637, repisando os argumentos expostos em sua impugnação ao lançamento tributário.

O caso veio para julgamento deste Conselho em 29 de setembro de 2016, gerando o pedido de diligência por meio da Resolução n. 3402-00.831, para que fosse verificada a tempestividade da peça recursal. Assim, foi trazida aos autos a resposta da Fiscalização de fls 8746 a 8749, afirmando que a Contribuinte ainda não havia sido intimada da decisão da DRJ, o que foi feito em ato subsequente, gerando então a apresentação de novo recurso voluntário (fls. 8755 a 8846), reiterando todos os seus termos, as razões de direito aventadas em sua anterior petição dirigida a este Conselho.

Posteriormente, nova diligência foi requerida, uma vez que este Processo de n. 11080.732116/2013-16 (auto de infração de IPI, referente aos anos-calendário 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012), possui relação de conexão com nove processos decorrentes de pedidos de ressarcimento do mesmo imposto, nos trimestres dos mesmos anos. Assim, os processos (11080.903083/2013-97, 11080.903084/2013-31, 11080.903085/2013-86, 11080.903086/2013-21, 11080.903087/2013-75, 11080.903088/2013-10, 11080.903089/2013-64, 11080.903090/2013-99 e 11080.903091/2013-33) foram todos apensados ao presente.

Num terceiro momento, este Colegiado, agora já buscando clarificar questões relativas a mérito do processo, propôs nova diligência (Resolução n. 3402-001.345, de 19 de abril de 2018), com as seguintes solicitações à repartição fiscal de origem:

i) intime a Recorrente para apresentar, com base nos elementos constantes nesses autos, bem como de eventuais novas informações, um laudo técnico conclusivo que possibilite identificar cada parte, peça ou ferramenta que se consome em contato direto com o produto industrializado (e não com o ambiente agressivo da indústria), para fins de uma análise jurídica deste Colegiado quanto ao respectivo crédito básico do IPI;

ii) o referido laudo (tópico i) deverá ser elaborado acompanhado de uma planilha que segregue todos os produtos intermediários em sentido lato, ou seja que, embora não integrando o novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele;

iii) a referida planilha (tópico ii) deverá ser elaborada de acordo com os quatro grupos de glosas perpetrados pela fiscalização (1- Aquisições de mercadorias não enquadradas no conceito MP, PI ou ME; 2- Aquisição de ferramentas; 3- Aquisição de Partes e Peças; 4- Aquisição de Refratários);

iv) apresentado o laudo com a respectiva planilha, conforme os termos acima (tópicos i a iii), a própria Fiscalização elabore parecer conclusivo acerca do seu conteúdo à luz das considerações trazidas nessa Resolução sobre os produtos intermediários em sentido lato, bem trazendo eventuais outras informações que entender relevantes para o deslinde do julgamento;

v) ato contínuo, dê ciência desse parecer à Procuradoria da Fazenda Nacional e à Recorrente, abrindo-lhes o prazo regulamentar para manifestação, e;

vi) finalmente, devolva o processo para esta 3ª TO/4ª C/2ª T/CARF, para prosseguimento do julgamento.

A resposta da Fiscalização veio no Relatório de Diligência de fls 11.967 a 11.983, do qual foi intimada a Recorrente que, por sua vez, apresentou suas considerações em fls 11.996 a 12.024.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

1. Preliminar de nulidade - alegada superficialidade do trabalho fiscal

A Recorrente brada pela decretação de nulidade do trabalho fiscal, o qual teria sido superficial para apurar as infrações que menciona.

Contudo, em análise do auto de infração guereado, percebe-se que este se encontra devidamente motivado, apresentando de forma clara as razões da autoridade fiscal. Não por outra razão a Recorrente pode compreender minuciosamente a matéria tratada pela Fiscalização, e, por conseguinte, apresentar sua defesa administrativa a respeito de todas as questões ora sob julgamento.

Saliento ainda que foi feita diligência *in loco* pela autoridade fiscal para avaliar o processo produtivo da Recorrente. Ademais, por mais que seja grande o número de itens glosados, eles se adequam aos motivos elencados pela Fiscalização para efetuar as glosas, em agrupamento de itens pertinentes de acordo com a legislação do IPI, utilizando-se inclusive de planilha com descrições fornecidas pela própria Contribuinte para tanto.

Assim, inexistente nulidade a ser sanada, no que diz respeito ao preceito do artigo 59, incisos I e II do Decreto 70.235/72, segundo o qual são nulos somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

2. Mérito

2.1. Produtos intermediários e o crédito de IPI

Com relação ao cerne do presente processo, cumpre destacar qual foi o pressuposto em que se embasou o trabalho da Autoridade lançadora, mediante o seguinte trecho do relatório de fiscalização (fls 8.118 e 8.119):

3- DAS INFRAÇÕES APURADAS

A) CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO

Na visita ao estabelecimento constatamos que a empresa necessita de muita reposição de peças e componentes devido às elevadas temperaturas dos processos de industrialização e do peso elevado dos insumos e das peças de aço que são movimentadas dentro do estabelecimento. Apesar de termos constatado a necessidade de trocas constantes de roletes, ganchos, correntes, peças refratários, etc, a legislação vigente não permite o crédito do IPI dos componentes de maquinários e instalações do estabelecimento, mesmo que entrem em contato com o produto, pois estes são considerados partes e peças das máquinas e/ou instalações da empresa.

Ou seja, foi o fato de determinados produtos serem qualificados como "componentes maquinários e instalações do estabelecimento" que motivou a glosa dos créditos de IPI.

Ademais, como visto no relato acima, as glosas, foram reunidas pela Fiscalização nos seguintes grupos, "para melhor embasamento legal" (fls 8.119):

- 1- Aquisições de mercadorias não enquadradas no conceito MP, PI ou ME conforme art. 164, I e art. 226, I do RIPI/2002 e art. 226, I do RIPI/2010;
- 2- Aquisição de ferramentas (pareceres CST 181/74, 260/71);
- 3- Aquisição de Partes e Peças (pareceres CST 181/74, 260/71);
- 4- Aquisição de Refratários;

Lembremos a legislação a respeito do assunto.

O artigo 82, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 1982 (RIPI/82), cuja redação foi repetida nos regulamentos subsequentes, determinava que:

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25);

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

Diante de muitas dúvidas e disputas, o alcance da expressão "consumidos no processo de industrialização", ela foi fixada no Parecer Normativo CST nº 65/79, nos seguintes termos:

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos 'que embora não se integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.' (...)

10.2 - A expressão 'consumidos...' há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde de que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo. (...)

11 - Em resumo, geram o 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 produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente

Alcançando mais especificamente o ponto das *ferramentas, partes e peças de máquinas*, é amplamente conhecido o conteúdo do Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, publicado no DOU de 23.10.74, quando dispõe que "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."

Ocorre que em 23 de setembro de 2009, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou o REsp 1.075.508 na sistemática dos recursos repetitivos, cuja controvérsia era justamente a ora sob análise: a empresa buscou a tutela do Poder Judiciário para tomar *crédito de componentes do maquinário* que sofrem o desgaste no processo produtivo, porém, naquele caso, sem contato físico direto com o produto em fabricação. Nesta oportunidade, o relator do caso,

Ministro Luis Fux, destacou que a legislação do IPI afastou o rigor da regra do crédito físico, concluindo que “o aproveitamento do crédito de 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.”

Portanto, no caso julgado pelo STJ, foi negado provimento ao recurso especial do Contribuinte, pois aqueles itens de maquinário em julgamento só sofriam desgaste indireto no processo industrial. Ou seja, não foi pelo fato de se tratar de item de maquinário que o crédito foi entendido como indevido, mas sim pelo fato de seu desgaste não decorrer de contato físico direto com a produção. Vale dizer, foi afastada a interpretação constante nos atos interpretativos da Receita Federal no sentido de que nunca componentes do maquinários poderiam gerar direito ao crédito.

Foi trazida, assim, a seguinte interpretação vinculante ao CARF (cf. artigo 62, §2º do seu Regimento Interno) para fins de crédito do IPI: não é possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários (dentre eles, possivelmente, componentes de maquinário) que só *indiretamente* façam parte da industrialização (e.g. lubrificantes para máquinas, no contexto da indústria de metais). De outro lado, darão direito ao crédito as aquisições de produtos intermediários que *diretamente* exerçam ação sobre o produto industrializado, desgastando-se ou consumindo-se. Lembrando sempre que em qualquer situação o item somente será passível de creditamento se não fizer parte do ativo imobilizado da empresa.

Usando como base tal dicotomia - embora não seja possível ainda falar em uma jurisprudência uníssona -, passaram a ser julgados muitos casos por este Conselho (e.g. Acórdão 3402-004.295, de 24/07/2020; Acórdão 3402-002.831, de 25/01/2016; Acórdão 3302-005.316, de 21/03/2018; Acórdão 3401-005.702, de 29/01/2019; Acórdão 3302-007.478, de 20/08/2019; Acórdão 3301-004.064, de 27/10/2017), seja para conceder ou para negar o crédito de IPI, fazendo normalmente expressa menção ao citado julgamento do STJ. Inclusive a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu decisão adotando a diferenciação entre *consumo direto* e *consumo indireto* do produto intermediário no Acórdão 9303006.958, em sessão de 13/06/2018, com a seguinte conclusão: “as partes ou peças de reposição de máquinas e equipamentos que não se desgastam imediata e integralmente durante o processo produtivo não geram direito a creditamento.”

Sedimentadas tais premissas, passo a análise das particularidades do caso concreto.

2.2. No caso concreto - os itens cujos créditos foram reconhecidos no Relatório de Diligência Fiscal com base no Parecer Normativo CST nº 65/79

Recorrente apresenta em sua defesa elementos que possibilitam justamente essa análise, uma vez que explana suas atividades (fls 8787 e seguintes), descrevendo suas quatro áreas produtivas, quais sejam: aciaria; laminações; forjaria e transformação mecânica. Igualmente apresenta laudos a respeito do consumo dos bens nessas respectivas áreas. Finalmente, apresenta planilha (arquivo não paginável), na qual relaciona todas as informações sobre cada item que foi objeto de glosa (nº Nota Fiscal; Data de Entrada; Mês; Ano; Descrição Produto; Motivo da glosa apontada pelo Fisco; Valor do Imposto; CFOP; CNPJ Fornecedor; Código do Produto; Descrição Resumida; Aplicação/Função no processo Industrial; Contato direto com o produto; Altas temperaturas e processo agressivo; Área Industrial; Tempo de vida útil -médio; Prazo de consumo; Pago/Defesa; Laudo IPT).

Saliento que, conforme a Tabela comparativa apresentada pela Recorrente (de 34.877 linhas, ou seja, 34.877 itens com todas as informações citadas acima), uma enormidade das glosas aqui discutidas não estão mais compondo a lide, porque a Recorrente concordou com a autuação e efetuou os respectivos recolhimentos de IPI.

De outro lado, existem na Tabela comparativa ferramentas que, embora sejam consideradas como "SIM" em relação à coluna "contato direto com o produto", a descrição desse contato ("aplicação/função no processo industrial") nada diz respeito com os produtos industrializados em questão, além de tais itens não constarem do Parecer do IPT. Como exemplo cito a TALHADEIRA REF GEDORE 352HS22 C/EMPUNH, cuja descrição é "Material intermediário utilizado para romper elementos de alvenaria e sofre desgaste no desempenho desta função."

Ainda, a Recorrente coloca em diversos itens que realmente não existe o contato direto da ferramenta com o produto industrializado, como vemos no exemplo abaixo:

Descrição Produto	MOTIVO GLOSA APONTADA PELO FISCO	Vir. Imposto	CFOP	CNPJ Fornecedor	Cód. Produto	Descrição Resumida revisada	Aplicação/Função no processo Industrial	CONTATO DIRETO COM O PRODUTO	Altas Temperaturas e Processo Agressivo	Área Industrial	Tempo de vida útil - médio	PRAZO DE CONSUMO	PAGO/DE FESA
CUNHA DES AFP 730010M001/1 ENCOSTO	FERRAMENTAS	14,00	1101	7662632000160	1055138	CUNHAS	Material intermediário utilizado no processo de prensagem à quente do produto necessário à produção do aço, sendo consumido neste processo de forma acelerada pela elevada temperatura e agressividade do processo.	NÃO	SIM	Aciaria,Laminação	10 meses	De 181 a 300 dias	DEFESA

Descrição Produto	MOTIVO GLOSA APONTADA PELO FISCO	Vir. Imposto	CFOP	CNPJ Fornecedor	Cód. Produto	Descrição Resumida revisada	Aplicação/Função no processo Industrial	CONTATO DIRETO COM O PRODUTO	Altas Temperaturas e Processo Agressivo	Área Industrial	Tempo de vida útil - médio	PRAZO DE CONSUMO	PAGO/DE FESA
-------------------	----------------------------------	--------------	------	-----------------	--------------	-----------------------------	---	------------------------------	---	-----------------	----------------------------	------------------	--------------

Entretanto, com relação a outros itens, a Recorrente coloca que a relação entre as ferramentas e o produto final é imediata, ou seja, as ferramentas são consumidas pelo contato direto com o produto em fabricação, como se depreende do exemplo abaixo extraído da tabela:

Descrição Produto	MOTIVO GLOSA APONTADA PELO FISCO	Vir. Imposto	CFOP	CNPJ Fornecedor	Cód. Produto	Descrição Resumida revisada	Aplicação/Função no processo Industrial	CONTATO DIRETO COM O PRODUTO	Altas Temperaturas e Processo Agressivo	Área Industrial	Tempo de vida útil - médio	PRAZO DE CONSUMO	PAGO/DE FESA
CHUMBADOR DES AFP E10448M008/3	FERRAMENTAS	10,80	1101	1008000000109	1386849	CHUMBADOR	MATERIAL UTILIZADO NOS FORNOS DURANTE O PROCESSO INDUSTRIAL DE FABRICAÇÃO DOS PRODUTOS. SENDO CONSUMIDO NESTE PROCESSO PELAS ELEVADAS TEMPERATURAS DO PRODUTO EM FABRICAÇÃO E EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO E PRESENÇA DE PARTICULADOS.	SIM	SIM	Laminação	10 meses	De 181 a 300 dias	DEFESA

Em razão dessas observações é que este Colegiado, em sua anterior composição, decidiu converter o julgamento do processo em diligência, por meio da Resolução n. 3402-001.345, para que a fiscalização esclarecesse quais bens teriam desgaste direto no processo produtivo.

A Recorrente, para municiar a fiscalização de elementos necessários para o cumprimento da diligência, providenciou dois Laudos Técnicos, que identificam os insumos que sofrem desgaste ou consumo pelo contato direto com o produto final, quais sejam:

- (i) **Laudo do INT** – Instituto Nacional de Tecnologia (fls. 9.239), que aborda o processo produtivo da RECORRENTE sob o ponto de vista da aplicação dos **refratários, termopares, conectores de**

termopares e sabão feira na produção de aços pela GERDAU AÇOS ESPECIAIS S/A, desde a fundição até o produto final acabado; e

- (ii) **Laudo do IPT** – Instituto de Pesquisas Tecnológicas (fls fls. 10.083), que analisa a aplicação daqueles **outros produtos intermediários** (973 itens) que possuem participação direta, consumindo-se ou desgastando-se por contato direto com o produto, na produção de aços (produtos finais) pela GERDAU AÇOS ESPECIAIS S/A;

Foi com base nesses Laudos que foi produzido o relatório de diligência, apresentando alfim a seguinte conclusão:

Após a análise dos laudos e planilhas anexas a estes, **com base na legislação vigente, especialmente o Parecer CST nº65/79 entendemos que os itens abaixo poderiam ter o crédito de IPI admitido, caso o CARF assim entenda, tendo em vista que estes, segundo os Laudos, foram consumidos no processo de industrialização pelo contato direto com o produto.** Segue abaixo trecho do Parecer CST nº65/79 que expressa o entendimento da RFB:

11 - Em resumo, geram o 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 produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

Cód Produto	Descrição Produto	LAUDO
C00021278662	CONJ.MANDRIL DESENHO 670-620-M-032 -	LAUDO IPT
1356953	DISCO DES AFP 670550M278/D	LAUDO IPT
1390017	DISCO DESBASTE 178X7X22MM WALTER 08C700	RESP INTIM 29/10
1331092	DISCO LAM DES AFP 670400M172/1C BLOCO KO	LAUDO IPT
1085290	DISCO LAM DS 670400M171/1B SINTERMET S/C	LAUDO IPT
1282350	FITA POLYESTER LISA 15,8X1MM VERDE	LAUDO IPT
1266393	INSERTO DES AFP 210013801/520 FUNIL	LAUDO IPT
1064607	REBARBA PREGO	LAUDO IPT
C00021608045	REBARBA PREGO	RESP INTIM 29/10
1246955	SABAO CAIXA FIEIRA GARDOLUBE L6177BR	LAUDO INT
1375383	TECIDO POLIP LAMINA500MM LATERAL SOLDADA	LAUDO IPT
1085369	TECIDO POLIP LAMINADO 300MM LAT. SOLDADA	LAUDO IPT
1407901	TERMOPAR ECIL CC10BS2471024D740KNE21S	LAUDO INT
1084319	TERMOPAR IMERSAO FORNO TC100712	LAUDO INT
1084316	TERMOPAR IMERSAO TC100709 EM510M006 LC	LAUDO INT
1240029	TERMOPAR REF ELECTRONITE CT20 002 781	LAUDO INT
1017448	TESOURA CORTE VERG 24 GEDORE 177-24	LAUDO IPT

Por todos os fundamentos acima expostos (item 2.1.), é o caso, portanto, de reconhecer o direito ao crédito dos referidos itens, uma vez que constituem insumos consumidos em contato direto com o produto final da Recorrente.

2.3. No caso concreto - os itens cujos créditos não foram reconhecidos no Relatório de Diligência Fiscal

Inconformada com a negativa de parcela do direito ao crédito nos termos do Relatório de Diligência Fiscal, a Recorrente manifestou-se por meio de petição de fls 11.996 a 12.024. A seguir, cumpre avaliar a procedência de suas alegações item a item.

Antes de dar continuidade, é preciso atentar para o fato de que, como a própria Recorrente aduz, os laudos afirmam que a integralidade dos itens foram *consumidos* no processo produtivo, e não que se tratam de ferramentas, partes e peças de máquinas que sofreram *desgaste direto* no processo produtivo, conforme determinam o REsp n. 1.075.508 e o Parecer Normativo CST n. 65/79 e que, portanto, poderiam dar direito ao crédito de IPI.

Tais conclusões, especialmente do Laudo do IPT, convergem para a defesa da Contribuinte no sentido de que o ambiente agressivo e as elevadas temperaturas de indústria siderúrgica implicam no consumo dos bens em discussão. Entretanto, como mencionado acima, essa situação não se amolda ao *contato físico direto* requerido pela legislação do IPI para conferir o direito ao crédito do imposto sobre a aquisição de produtos intermediários.

Dito isso, passo a avaliar os itens em específico.

2.3.1. Refratários

Como bem esclarece a Recorrente, os refratários são empregados nas indústrias siderúrgicas para o isolamento térmico dos fornos e panelas industriais, com a finalidade de evitar 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.

As alegações e provas apresentadas pela empresa são no sentido de que todos os materiais refratários sob exame, além de serem indispensáveis ao processo produtivo, *entram contato direto com o produto em fabricação*, consumindo-se imediatamente ou no período máximo de 10 meses, conforme à atividade da empresa.

Nesse sentido, destaco a seguinte imagem e, em seguida, trechos do Laudo do INT:



Tijolos refratários gastos e substituídos

54. Conforme mostra a figura acima o revestimento da panela também é feito com os tijolos refratários na superfície da parede lateral interna (onde variam os tipos de tijolos de acordo com a região da panela, isto é, na área de contato com o aço fundido e na linha de escória da panela), no fundo da panela, nas diversas camadas que constituem a proteção do equipamento e na região de vazamento do aço líquido. Os tipos de tijolos variam dependendo da posição em que o tijolo é instalado, quer por imposição da temperatura de operação do processo (em torno de 1.200 °C na panela ou em torno de 1.650 °C no Forno Elétrico a Arco), quer por tipo de material em fundição (aço carbono ou aço inoxidável) ou tipo de trabalho dentro do equipamento (normalmente os tijolos refratários do fundo recebem cargas de impacto da sucata despejada pelo cestão ou aço líquido no início do vazamento na panela), daí a existência de enorme variedade de tipos de tijolos que são consumidos a cada instante dentro da siderúrgica.

(...)

71. O resultado do trabalho mostrou evidências de consumo dos itens refratários listados em período inferior a 1 (um) ano, sendo que alguns apresentam consumo imediato quando colocados em operação pela primeira vez, outros apresentam consumos em questão de horas, semanas e meses, conforme cada caso. Seus desgastes são predominantes pelos contatos com o produto em formação – aço líquido em temperatura na ordem de 1.600 °C ou aço no estado rubro em temperatura em torno de 1.200 °C ou próximo destes valores –; trabalho em altas temperaturas irradiadas e conduzidas; abrasividade devido aos particulados presentes no processo que em contato com os insumos geram atritos e desgaste em suas massas; abrasividade devido aos atritos com o produto em formação em seus diferentes estados físicos; e devido aos diversos ambientes agressivos que se formam em cada etapa do processo industrial face às condições que são necessárias e inerentes à fabricação dos aços especiais fabricados na unidade siderúrgica visitada.

Parece claro, portanto, que no caso concreto os refratários devem ser considerados como produtos intermediários que são consumidos diretamente no processo produtivo da Recorrente. Desse modo, adotando as premissas traçadas no tópico 2.1., deve ser atraída a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de reconhecer o direito ao creditamento do IPI sobre a aquisição desses bens. Transcrevo abaixo os precedentes especificamente sobre o direito ao crédito de IPI pela aquisição de refratários:

"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 REPÚBLICA. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE PELO CONHECIMENTO E PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. (...)

Estou em que, tendo o acórdão recorrido admitido o fato de que os refratários são consumidos na fabricação do aço, a circunstância de não se fazer essa consumição em cada fornada, mas em algumas sucessivas, não constitui causa impeditiva à incidência da regra constitucional e legal que proíbe a cumulatividade do IPI" (Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 90.205, Rel. Min. Soares Munoz, Primeira Turma, julgado em 20/02/1979, DJ 23031979 p 02103)

"TRIBUTARIO. 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)

Importa ainda frisar que o Ministro Luiz Fux, relator do recurso repetitivo RESP 1.075.508 mencionado alhures, citou em seu voto, a seguinte lição de Aroldo Gomes de Matos:

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

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

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

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

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

- produtos adquiridos de pessoas físicas por empresa produtora;

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

Embora não de forma unânime, atualmente já são numerosos os precedentes deste Conselho também reconhecendo esse direito às empresas do setor, inclusive da lavra deste Colegiado. Vejamos:

Ementa(s)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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

As peças, partes de equipamentos e materiais refratários que revestem os fornos e equipamentos das indústrias siderúrgicas, que se consumam em contato direto com o produto e que não devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado, podem gerar crédito de IPI. Aplicação vinculante do Resp 1075508/SC. (Acórdão 3302-007.478)

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 consumam em contato direto com o produto e que não devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado, podem gerar crédito de IPI. Aplicação vinculante do Resp 1075508/SC. (Acórdão 3201-004.300)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2015

INSUMOS. DIREITO CREDITÓRIO. PRODUTOS E MATERIAIS REFRAATÓRIOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. COMPROVAÇÃO TÉCNICA. IMOBILIZADO. NÃO ENQUADRAMENTO. Entende-se como correto o enquadramento de produtos e materiais refratários no conceito de "produtos intermediários" ou semelhantes nos estritos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79, reconhecendo-se o correspondente direito ao crédito de IPI como insumo quando foi apurado que: a) esses produtos não são "partes e peças de máquinas"; b) não podem ser classificados no "ativo permanente" (imobilizado) segundo as regras e os princípios contábeis aplicáveis aos lançamentos à época em que foram registrados; e c) conforme atesta Parecer Técnico, são consumidos no processo industrial da recorrente majoritariamente pelo desgaste em função do seu contato com o produto em elaboração. (Acórdão nº 3402-007.295, de 29/01/2020)

A própria Recorrente, em outro processo administrativo que foi submetido à apreciação do CARF, teve conhecido o direito ao crédito básico de IPI em apreço:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

(...) REFRAATÓRIOS. 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. (...) (Acórdão nº 3302001.954)

Finalmente, ressalto que segundo o artigo 301 do RIR/1999 (vigente à época dos fatos), a necessidade de ativação do bem só será imperiosa quando sua *vida útil for superior a um ano* **ou** *tenha valor unitário superior a trezentos e vinte reais*. Vale dizer, não é necessário o preenchimento dos dois requisitos, mas apenas de um deles, em face da conjunção alternativa posta no dispositivo legal. No caso, todos os refratários tem vida útil inferior a um ano.

Ademais, é fundamental para a classificação contábil dos refratários. as normas e práticas contábeis brasileiras, especialmente a Interpretação Técnica Ibracon nº 1/2006 (Tratamento contábil dos custos com manutenções relevantes de bens do ativo imobilizado) quando 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. (grifei)

Desse modo, embora os materiais refratários das indústrias siderúrgicas vinculem-se à proteção do maquinário, as normas e práticas contábeis indicam sua contabilização em separado do equipamento, quando tenham vida útil significativamente diferente.

No caso em apreço, os refratários sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas por ação das altas temperaturas, decorrentes do contato direto com o aço em fabricação, enquadrando-se, pois, no conceito de produto intermediário dando direito ao creditamento do IPI, com base nas disposições do artigo 226 do RIPI.

Por tais razões, devem ser revertidas as glosas relativas aos refratários.

2.3.2. Termopares e conectores não acatados pelo Relatório de diligência

A Recorrente também discorda da glosa relativa aos termopares e seus conectores que não foram revertidos pelo Relatório de diligência. Porém não traz nada de novo para contradizer as conclusões do Relatório de Diligência, no sentido de que constituem bens que não se desgastam *diretamente* no processo produtivo, sendo que mesmo o laudo do INT é genérico nesse ponto.

Colaciono abaixo o trecho do Relatório de diligência importante para o ponto:

Os conectores elétricos são elementos de ligação elétrica entre o termopar e o circuito. O laudo detalha 5 códigos de CONECTORES glosados no Auto de Infração, informando se há contato direto com o aço líquido e o tempo de consumo do mesmo. O Conector Celox foi citado em ambos os laudos, o laudo do INT afirma que o item tem contato direto (fl.9268), já nas planilhas do Laudo do IPT a informação é de contato indireto (fl.10139). Portanto os conectores abaixo, não atendem os requisitos do Parecer 65/79 para serem considerados MP ou PI, pois não entraram em contato direto com o produto.

(...)

Somente os TERMOPARES de código nº 1407901, 1084319, 1084316 e 1240029 têm contato direto com o aço, estes são usados para medir a temperatura do aço durante o processo produtivo. Entendemos que somente estes termopares atendem o art.226 do RIPI e Parecer nº65/79 e poderiam ter o crédito admitido, caso o CARF assim entenda, por terem semelhança com matéria-prima ou produto intermediário.

Assim, entendo que deve prevalecer as conclusões da diligência, sendo mantida a glosa nos termos acima citados.

2.3.3. Sensores, réguas, módulos e painéis.

A Recorrente afirma que a planilha elaborada pela Fiscalização para nortear a análise dos créditos relativos aos itens descritos como possuidores de contato direto com o produto em fabricação desprezou itens que detêm tal característica.

De fato, pela análise do Laudo do IPT com a planilha que lhe foi anexa, é possível perceber que os seguintes itens (módulos - fls 10.196 e 10.197; painel – fls 10.210 - réguas – fls 10230; sensores – fls 10260, 10261) sofrem desgaste direto no processo de produção da Recorrente:

Módulos

ITEM	CÓDIGO PRODUTO	CUSTO IPI	DESCRIÇÃO	GRUPO	APLICAÇÃO/ FUNÇÃO NO PROCESSO INDUSTRIAL	DESGASTE	CONTATO DIRETO	ÁREA INDUSTRIAL	TEMPO ESTIMADO DE VIDA ÚTIL
498	1086477	58.951,59	MODULO FOERSTER 6145014301 TMAC FIELD Y	MODULOS	MATERIAL UTILIZADO NO SISTEMA DE INSPEÇÃO MAGNÉTICA DE BARRAS.	DESGASTA EM FUNÇÃO DO CONTATO DIRETO COM AÇO	DIR	TRANS MECÂNICA	6 MESES

504	1050396	1.635,03	MODULO REF KRAUT 03493 UNIT USIP 20EXT B	MODULOS	MATERIAL INTERMEDIÁRIO UTILIZADO NO PROCESSO DE ANÁLISE DE TRINCAS POR ULTRASSOM NECESSÁRIOS À PRODUÇÃO DE AÇOS ESPECIAIS, QUE, EM CASO DE FALHA, PROVOCARÁ PERDA NA QUALIDADE DO AÇO PRODUZIDO. SE DESGASTA DE FORMA ACCELERADA DEVIDO A AGRESSIVIDADE DO PROCESSO E AO CONTATO DIRETO COM A BARRA INSPECIONADA.	DESGASTA DEVIDO AO CONTATO DIRETO DAS BARRAS.	DIR	TRANS MECÂNICA	6 MESES
507	1086507	106.848,11	MODULO REF PR 6044716755 TM TEST SHOE	MODULOS	MATERIAL UTILIZADO NA LINHA DE INSPEÇÃO DE BARRAS.	DESGASTA EM FUNÇÃO DO CONTATO DIRETO COM AÇO	DIR	TRANS MECÂNICA	1 MÊS

Panel

ITEM	CÓDIGO PRODUTO	CUSTO IPI	DESCRIÇÃO	GRUPO	APLICAÇÃO/ FUNÇÃO NO PROCESSO INDUSTRIAL	DESGASTE	CONTATO DIRETO	ÁREA INDUSTRIAL	TEMPO ESTIMADO DE VIDA ÚTIL
579	1261286	3.350,54	PAINEL DES 522740M052 E M53 REFRIG T D	PAINEL REFRIGERADO	MATERIAL INTERMEDIÁRIO UTILIZADO NO REVESTIMENTO INTERNO SUPERIOR DO FORNO, SENDO CONSUMIDO PELO CONTATO DIRETO COM O AÇO LÍQUIDO E PELAS ALTAS TEMPERATURAS DO AÇO LÍQUIDO DURANTE A FUSÃO.	DESGASTA DEVIDO A ALTA TEMPERATURA E RESPINGOS DE AÇO DO AÇO EM FUSÃO.	DIR	ACIARIA	10 MESES
580	1261115	4.640,36	PAINEL DES 522740M055,M56,M58 REFRIG T E	PAINEL REFRIGERADO	MATERIAL INTERMEDIÁRIO UTILIZADO NO REVESTIMENTO INTERNO SUPERIOR DO FORNO, SENDO CONSUMIDO PELO CONTATO DIRETO COM O AÇO LÍQUIDO E PELAS ALTAS TEMPERATURAS DO AÇO LÍQUIDO DURANTE A FUSÃO.	DESGASTA DEVIDO A AÇÃO DIRETA DA ALTA TEMPERATURA E RESPINGOS DO AÇO LÍQUIDO	DIR	ACIARIA	10 MESES
581	1261258	3.521,71	PAINEL DES 522740M061 E M062 REFRIG T G	PAINEL REFRIGERADO	MATERIAL INTERMEDIÁRIO UTILIZADO NO REVESTIMENTO INTERNO SUPERIOR DO FORNO, SENDO CONSUMIDO PELO CONTATO DIRETO COM O AÇO LÍQUIDO E PELAS ALTAS TEMPERATURAS DO AÇO LÍQUIDO DURANTE A FUSÃO.	DESGASTA DEVIDO A ALTA TEMPERATURA E RESPINGOS DE AÇO DO AÇO EM FUSÃO.	DIR	ACIARIA	10 MESES
582	1413899	2.807,42	PAINEL DES AFP 536060M033/1/13	PAINEIS DIVS	MATERIAL DE REFRIGERAÇÃO DA CAMARA DE COMBUSTÃO UTILIZADO NA COLETA DE PÓ, REFRIGERANDO O RESÍDUOS E PARTICULAS PROVINIENTES DA QUEIMA DO AÇO DURANTE A FUSÃO	DESGASTA DEVIDO A ALTA TEMPERATURA E RESPINGOS DE AÇO DO AÇO EM FUSÃO.	DIR	ACIARIA	10 MESES
583	1413898	1.655,82	PAINEL DES AFP 536060M034/1A21 LAT INFER	PAINEIS DIVS	MATERIAL DE REFRIGERAÇÃO DA CAMARA DE COMBUSTÃO UTILIZADO NA COLETA DE PÓ, REFRIGERANDO O RESÍDUOS E PARTICULAS PROVINIENTES DA QUEIMA DO AÇO DURANTE A FUSÃO	DESGASTA DEVIDO A ALTA TEMPERATURA E RESPINGOS DE AÇO DO AÇO EM FUSÃO.	DIR	ACIARIA	10 MESES
584	1416894	2.837,08	PAINEL DES AFP 536060M036/1-55	PAINEIS DIVS	MATERIAL DE REFRIGERAÇÃO DA CAMARA DE COMBUSTÃO UTILIZADO NA COLETA DE PÓ, REFRIGERANDO O RESÍDUOS E PARTICULAS PROVINIENTES DA QUEIMA DO AÇO DURANTE A FUSÃO	DESGASTA DEVIDO A ALTA TEMPERATURA E RESPINGOS DE AÇO DO AÇO EM FUSÃO	DIR	ACIARIA	10 MESES

Réguas

ITEM	CÓDIGO PRODUTO	CUSTO IPI	DESCRIÇÃO	GRUPO	APLICAÇÃO/ FUNÇÃO NO PROCESSO INDUSTRIAL	DESGASTE	CONTATO DIRETO	ÁREA INDUSTRIAL	TEMPO ESTIMADO DE VIDA ÚTIL
698	1227741	5.464,46	REGUA DES 531026M095E100 MOVEL LEITO RES	REGUA	MATERIAL INTERMEDIÁRIO MONTADO NO LEITO DE RESFRIAMENTO NO LINGOTAMENTO CONTÍNUO QUE APOIAM OS TARUGOS DURANTE O PROCESSO DE RESFRIAMENTO E SE DESGASTAM POR CONTATO DIRETO COM O MATERIAL.	DESGASTA DEVIDO AO CONTATO DIRETO DOS TARUGOS.	DIR	ACIARIA	10 MESES
699	1227740	6.821,81	REGUA DES 531026M101E102 FIXA LEITO RESF	REGUA	MATERIAL INTERMEDIÁRIO MONTADO NO LEITO DE RESFRIAMENTO NO LINGOTAMENTO CONTÍNUO QUE APOIAM OS TARUGOS DURANTE O PROCESSO DE RESFRIAMENTO E SE DESGASTAM POR CONTATO DIRETO COM O MATERIAL.	DESGASTA DEVIDO AO CONTATO DIRETO DOS TARUGOS LINGOTADOS.	DIR	ACIARIA	10 MESES

Sensores

ITEM	CÓDIGO PRODUTO	CUSTO IPI	DESCRIÇÃO	GRUPO	APLICAÇÃO/ FUNÇÃO NO PROCESSO INDUSTRIAL	DESGASTE	CONTATO DIRETO	ÁREA INDUSTRIAL	TEMPO ESTIMADO DE VIDA ÚTIL
871	1084031	2.742,72	SENSOR DETERMIN OXIG CE109112=1058203	SENSOR OXIGENIO	MATERIAL INTERMEDIÁRIO UTILIZADO PARA MEDIÇÃO DO OXIGÊNIO ATIVO DO BANHO DE AÇO LÍQUIDO E É CONSUMIDO NO PROCESSO DE FUSÃO E REFINO DO AÇO.	É UTILIZADO APENAS PARA UMA LEITURA, SENDO DESCARTADO.	DIR	ACIARIA	IMEDIATO
872	1084034	10.925,66	SENSOR DETERMINACAO OXIGENIO CE100112	SENSOR OXIGENIO	MATERIAL INTERMEDIÁRIO UTILIZADO PARA MEDIÇÃO DO OXIGÊNIO ATIVO DO BANHO DE AÇO LÍQUIDO E É CONSUMIDO NO PROCESSO DE FUSÃO E REFINO DO AÇO.	É DESCARTADO APÓS O USO PORQUE É QUEIMADO AO SER INTRODUZIDO NO AÇO LÍQUIDO.	DIR	ACIARIA	IMEDIATO

(...)

878	1297721	2.670,79	SENSOR OXIGENIO CELOX CE100112008SE	SENSOR OXIGENIO	MATERIAL INTERMEDIÁRIO UTILIZADO PARA MEDIÇÃO DO OXIGÊNIO ATIVO DO BANHO DE AÇO LÍQUIDO E É CONSUMIDO NO PROCESSO DE FUSÃO E REFINO DO AÇO.	É UTILIZADO APENAS UMA VEZ POIS É MERGULHADO NA AÇO LÍQUIDO E QUEIMA.	DIR	ACIARIA	IMEDIATO
879	1084039	93.075,32	SENSOR REF HYDRIS HS50020900 PANELA	SENSOR PANELA	MATERIAL UTILIZADO PARA MEDIR A QUANTIDADE DE HIDROGÊNIO NO AÇO LÍQUIDO, ATRAVÉS DA IMERSÃO DO MESMO NO INTERIOR DO FORNO PANELA. SOFRE DESGASTE PELO CONTATO DIRETO COM O AÇO LÍQUIDO EM ELEVADAS TEMPERATURAS, TENDO CONSUMO IMEDIATO NO PROCESSO.	É QUEIMADO QUANDO MERGULHADO NO AÇO LÍQUIDO PARA A COLETA DO TEOR DE HIDROGÊNIO.	DIR	ACIARIA	IMEDIATO
880	1055132	1.184,76	SENSOR SEZ4N30 52913 EMISSOR RECEPTOR	SENSORES FLUXO/PRES/ELET	MATERIAL INTERMEDIÁRIO UTILIZADO NO PROCESSO DE ANÁLISE DE TRINCAS POR ULTRASSOM NECESSÁRIOS À PRODUÇÃO DE AÇOS ESPECIAIS, QUE, EM CASO DE FALHA, PROVOCARÁ PERDA NA QUALIDADE DO AÇO PRODUZIDO. DESGASTA-SE DE FORMA ACELERADA DEVIDO A AGRESSIVIDADE DO PROCESSO E AO CONTATO DIRETO COM A BARRA INSPECIONADA.	DESGASTA-SE DE FORMA ACELERADA DEVIDO AO CONTATO DIRETO COM A BARRA INSPECIONADA E A AGRESSIVIDADE DO PROCESSO.	DIR	usina	6 MESES

As descrições atestadas pelo IPT realmente são no sentido de que os itens destacados acima sofrem desgaste direto no processo produtivo, enquadrando-se no conceito de produto intermediário em sentido lato e, portanto, devendo conferir o direito ao crédito de IPI.

Percebemos que a Recorrente foi capaz de apresentar elemento impeditivo, modificativo ou extintivo do direito exposto no lançamento tributário (artigo 373, inciso II do CPC), de modo que devem ser canceladas as glosas dos citados itens de 2.3.3.(sensores, régua, módulos e painéis).

2.4. Demais itens do laudo do IPT e itens sem laudo

No que tange aos demais itens avaliados pelo Relatório de diligência e contra o qual guerreia a Contribuinte, entendo que a metodologia e as considerações abraçadas pela Fiscalização estão de acordo com as premissas acima traçadas a respeito dos requisitos para a possibilidade de tomada de crédito básico de IPI aqui discutida, qual seja, tratar-se de produto intermediário que se consome em desgaste direto no processo produtivo.

Cito abaixo as conclusões do Relatório de Diligência, tomando-as como razão de decidir, com fulcro no artigo 50, §1º da Lei n. 9784/99:

Sobre os demais itens do laudo do IPT:

Na planilha anexa ao Laudo, os itens relacionados na tabela abaixo têm a informação de contato direto (“DIR”) com o produto, mas ocorre que vários destes sofreram desgaste de outras formas, como desgaste em função da elevada carga, da temperatura, do torque, conforme aplicação, do contato com água, com cilindro, com retentor etc. Um exemplo

é o produto 1080325- CASSETE SE 15AR SECO FRESA MAYER que foi informado na coluna DESGASTE que não se desgasta em contato com o produto, mas foi incluído nos itens de contato direto como “DIR”.

(...)

Na análise do laudo verificamos que muitos itens são utilizados para movimentação de matérias-primas e produtos prontos dentro do estabelecimento durante o processo produtivo, tais como buchas, correntes, guia, mancal, roletes, esteiras, laço. Muitos itens são utilizados para posicionar o produto nos equipamentos durante a produção. Entendemos que estes itens não guardam semelhança com matéria-prima ou produto intermediário.

Itens sem laudo:

Em 29/10/2019 intimamos o estabelecimento para esclarecer sobre a ausência de laudo para vários códigos de itens glosados, para tanto juntamos uma planilha com a relação dos itens sem laudo. Na resposta à intimação foi informado que a maioria dos itens listados tem a mesma descrição e função idêntica ou similar àquela dos itens dos laudos, apesar dos códigos serem diferentes.

Na planilha apresentada pelo estabelecimento, cada código de produto da intimação foi relacionado com um ou mais códigos de produtos similares. Ocorre que as informações de contato direto com o produto final de vários produtos similares divergem como mostram os exemplos abaixo. A planilha completa está anexada neste Relatório:

(...)

Sendo assim, apesar de o estabelecimento não ter entregue o laudo específico destes códigos, desatendendo assim o item i da Resolução do Carf, analisamos os itens onde todos os similares indicados na resposta à intimação possuem informação de contato direto nos laudos. Os itens que o estabelecimento relacionou com mais de um código de produto similar, e que nestes códigos a informação contida no Laudo sobre o contato com o produto diverge não foram analisados, pois a questão do desgaste pelo contato direto com o produto é essencial para a análise do direito creditório.

Portanto, com base no Laudo de itens SIMILARES indicados pelo estabelecimento, entendemos que dentre os itens com informação de contato direto com o produto, o DISCO DESBASTE 178X7X22MM WALTER 08C700(1390017) e a REBARBA PREGO (C00021608045) poderiam ter o crédito admitido. Segundo o laudo (fl.10228) a rebarba de prego é um “RESÍDUO METÁLICO ORIUNDO DA FABRICAÇÃO DE PREGOS DE OUTRA UNIDADE E UTILIZADO COMO SUCATA PARA PRODUÇÃO DE AÇO.” O disco de desbaste tem função semelhante ao disco de laminação, podendo ser considerada uma ferramenta intercambiável.

(...)

Em 29/11/2019 intimamos o estabelecimento para informar se há contato direto e a forma de desgaste de uma lista de itens glosados que não encontramos nos laudos. Na resposta ao Termo a empresa anexou uma planilha contendo a informação de contato e a função do item.

Na planilha juntada em resposta à intimação foi informado que vários itens não tinham contato direto com o produto. Alguns dos itens intimados constavam nos laudos e foram intimados por engano. Os itens com contato direto são correntes, rolos, tenazes e tubos, a relação completa está na planilha anexa a este relatório. Segundo a resposta à Intimação estes itens foram utilizados na movimentação de materiais dentro do estabelecimento, sendo assim entendemos que estes não guardam semelhança com MP ou PI.

Dessarte, afastos os argumentos da defesa com relação a estes itens, devendo ser mantida a decisão recorrida quanto aos mesmos.

3. Pedido de perícia

Com relação ao pedido de produção de prova pericial, o artigo 16, §4º do Decreto 70.235 expressamente coloca que a produção de prova documental deve ocorrer no momento da impugnação ao lançamento tributário. Diligências e perícias somente terão lugar no processo administrativo para sanar eventuais dúvidas das autoridades julgadoras.

No presente caso. As diligências requeridas ao longo do processo foram suficientes para esclarecer todos os pontos controversos em relação a matéria fática, inexistindo mais qualquer razão para ser efetuada uma perícia.

Dessarte, a decisão recorrida deve ser mantida nesse ponto, sendo a providência requerida pela Recorrente (diligência) prescindível para o deslinde do presente litígio, de modo que a indefiro, conforme autorização dada pelo artigo 18 do Decreto 70.235/72.

4. Juros sobre a multa de ofício

No que tange à controvérsia sobre a possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício após o julgamento de primeira instância, a questão foi pacificada por meio da Súmula CARF nº 108, *in verbis*:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Dessarte, não merece acolhimento o Recurso nesse ponto.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, cancelamento as seguintes glosas de crédito de IPI perpetradas pelo auto de infração: *i*) dos itens elencados no Relatório de Diligência na tabela de fls 11.983; *ii*) dos refratários; *iii*) dos sensores, réguas, módulos e painéis destacados nas tabelas do item 2.3.3. desse voto.

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz