



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.732116/2013-16
ACÓRDÃO	9303-016.321 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	GERDAU AÇOS ESPECIAIS S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

IPI. CREDITAMENTO. MATERIAIS NÃO INTEGRADOS AO PRODUTO FINAL, NEM CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE. DESGASTE INDIRETO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. INVIABILIDADE DO CREDITAMENTO.

Consolidada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de afastar o direito ao creditamento de IPI de bens de uso e consumo que não se incorporam ao produto final e que não são consumidos de forma imediata e integral, sofrendo apenas desgaste indireto no processo de industrialização, conforme acórdão proferido pelo regime de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 13/10/2009).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, § 6º, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pela negativa de provimento. A Conselheira Denise Madalena Green indicou a intenção de apresentar declaração de voto em relação à matéria tratada no recurso da Fazenda Nacional (material refratário),

entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art. 114, da Portaria MF nº 1.634/2023 (RICARF). Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3402-008.325**, de 28/04/2021, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

[...]

IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. FERRAMENTAS. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS. REFRATÁRIOS. 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 propriedades físicas e químicas, e não sejam parte do ativo imobilizado.

Constou do dispositivo do acórdão:

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).

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto ao direito de crédito básico de IPI calculado sobre dispêndios na aquisição de materiais refratários, utilizados em indústrias metalúrgicas/siderúrgicas.

Indica como paradigma os Acórdãos nº 3803-01.715 e 202-17.761. A ementa do primeiro paradigma é a seguinte:

Acórdão nº 3803-01.715

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS CUJAS AQUISIÇÕES ENSEJAM DIREITO AO CRÉDITO.

Incluem-se, na base de cálculo do benefício, somente as aquisições de insumos que se subsumem ao conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem esposado pela legislação do imposto.

Pasta de revestimento antracito a quente ou revestimento de carbono, utilizada como revestimento refratário das placas, nas bicas e dentro dos fornos de fundição e nas caçambas de contaminados; “grafitap”, utilizado para tamponar furos dos canais por onde passa o silício metálico; argamassa aluminosa, argamassa úmida “Intermix” ou concreto refratário, empregada no assentamento dos tijolos refratários dos fornos e placas de fundição; tijolos refratários paralelos ou em arco, que compõem o revestimento das placas de fundição, e; tubos de aço com rosca ou tubos de fluxação, empregados no insuflamento de oxigênio para desobstrução dos furos de corrida nos fornos fundição do silício metálico, não se incluem entre as matérias-primas e produtos intermediários, por compreendem-se nos bens do Ativo Permanente.

Quanto ao paradigma nº 202-17.761, o R. Despacho de Admissibilidade de e-fls. 12217/12220 consignou que a decisão foi prolatada em 28/02/2007, antes da decisão vinculante no REsp 1.075.508, de 23/09/2009, a qual trata da matéria em foco e foi utilizada pelo recorrido como fundamento. Desse modo, o paradigma se revela como anacrônico, porque não se submetido ao mesmo contexto legal/jurídico do acórdão recorrido, na matéria de divergência.

Por isso, deu seguimento ao Recurso Especial apenas quanto ao primeiro paradigma.

Em contrarrazões, o Contribuinte sustenta o não conhecimento do recurso, em razão da ausência de similitude fática e jurídica.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O Contribuinte aduziu divergência quanto às seguintes matérias:

- Nulidade da decisão por cerceamento de defesa – indeferimento da perícia. Iniciou como Acórdão Paradigma nº 3102-001.387:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FALTA DE LAUDO TÉCNICO ESPECÍFICO DA AMOSTRA DO PRODUTO IMPORTADO. CARÊNCIA DE PROVA.

A alteração da classificação original constante da Declaração de Importação, necessita de motivação, justificada por meio de provas, tais como documentação técnica e laudos periciais, sob pena de ser declarada a insubsistência do auto de infração, por insuficiência de prova da imputação.

Recurso Voluntário Provido.

Sustenta, em síntese, que o acórdão recorrido violou os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal ao indeferir o pedido de perícia técnica.

Isso porque a decisão recorrida entendeu que as diligências requeridas ao longo do processo foram suficientes para esclarecer todos os pontos controversos em relação à matéria fática, inexistindo qualquer razão para ser efetuada uma perícia.

Requer a Recorrente então a sua anulação, com a remessa dos autos à 1ª instância administrativa, para realização de prova pericial imprescindível ao adequado e justo julgamento.

E, como segunda matéria: a existência de contato físico direto e a legitimidade quanto ao creditamento do IPI sobre insumos com glosa indevidamente mantidas. Indica como paradigmas os acórdãos nº 3401-006.143 e 3401-006.181:

Acórdão Paradigma nº 3401-006.143

MATÉRIA-PRIMA. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. FERRAMENTAS. PARTES E PEÇAS.

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 o 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. (item 11 do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979).

Acórdão Paradigma nº 3401-006.181

Voto

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

com "vida útil limitada em decorrência do desgaste desenvolvido na operação a que estão sujeitos".

A decisão recorrida toma por fundamento da manutenção da glosa a interpretação de que tais produtos não exercem na operação de industrialização função análoga a matérias primas ou produtos intermediários, por não entrarem em contato físico com o produto em fabricação e não se tratar de um consumo/desgaste indispensável ao processo produtivo. Contudo, a própria descrição dos produtos acima, bem como a farta documentação trazida a este processo administrativo, além das fotos e explicações técnicas conduzem à conclusão de que tais premissas não se sustentam, e a exclusão de qualquer dos itens acima levaria potencialmente ao comprometimento da qualidade ou existência dos produtos fabricados, não nos parecendo necessária a realização de diligência específica para se confirmar tal informação.

Defende em seu recurso:

De acordo com a conclusão fornecida pelos laudos aos presentes autos acostados, sopesando a robustez dos elementos comprobatórios da utilização dos itens dos quais a RECORRENTE se creditou e, mormente, **à luz do entendimento firmado pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.075.508/SC, na sistemática dos recursos repetitivos**, sobejam razões para que, diferentemente do entendimento esposado no acórdão recorrido e em linha com os paradigmas indicados, se reconheça a possibilidade de creditamento do IPI tal como pleiteia a RECORRENTE.

(...)

Ou seja, pelo que se depreende da simples leitura do texto legal, basta que a matéria prima ou produto intermediário se CONSUMA no processo de industrialização para que possa gerar o direito ao crédito. E nada mais!

De forma que, o Parecer Normativa CST nº 65/79 extrapolara tanto o arquétipo constitucional, como também a própria legislação de regência da matéria, quando exige para fins de creditamento do IPI que o produto intermediário **se consuma por contato físico direto com o produto em fabricação**.

(...)

O que em outras palavras é o mesmo que dizer **que a única exigência é que o produto intermediário ou o insumo se CONSUMA no processo de industrialização para que possa gerar direito ao crédito do IPI**.

Nestes termos, a necessidade de contato físico direto para fins de creditamento de IPI **não tem qualquer amparo no repetitivo citado, pois o julgado do STJ trata apenas da hipótese da possibilidade de creditamento do IPI quando o consumo não se dá por ação direta**.

(...)

Na realidade, **o repetitivo de lavra do STJ acabou por afastar a necessidade de contato físico direto para que seja possível o creditamento**, uma vez que o processo analisado pelo referido Órgão Especial trata exatamente de hipótese de consumo sem contado direto e houve o expreso reconhecimento pela possibilidade de creditamento do IPI **quando houver o consumo do material adquirido de forma imediata e integral**.

De forma que, o STJ apenas e tão somente exigiu para fins de creditamento do IPI que o produto intermediário seja consumido de forma direta e integral e nada além disso!

O r. despacho de admissibilidade de e-fls. 12394/12405 negou seguimento ao recurso especial:

3.1 Nulidade da decisão por cerceamento de defesa – indeferimento da perícia (...)

Necessariamente, a aferição da necessidade de perícia técnica depende estritamente das circunstâncias específicas, caso a caso. Desse modo, somente um paradigma que apresentasse circunstâncias fáticas e elementos probatórios semelhantes poderia instaurar divergência na matéria, porque aí se teria que os resultados diferentes adviriam da diferença de interpretação da Lei, e não das diferenças entre as provas, conforme visto na introdução teórica do exame.

Ora, como se vê nas transcrições, os elementos fáticos são totalmente distintos.

A tese de que os fatos tais como o do presente caso deveriam ensejar a produção de perícia técnica, portanto, é da recorrente, e não do paradigma. Ressalte-se ainda que não cabe à Instância Especial o revolvimento de provas, mas a solução de teses divergentes.

(...)

3.2 “Da divergência Quanto à Existência de Contato Físico Direto e a Legitimidade Quanto ao Creditamento do IPI sobre Insumos com Glosa Indevidamente Mantidas”

Ora, não se vê, em tais transcrições dos paradigmas, qualquer tese que divirja do recorrido, porquanto todas as decisões comparadas exigem o contato direto do insumo em análise com o produto em fabricação. Veja-se que os paradigmas admitem o crédito para ferramentas intercambiáveis desde que tenham contato direto com o produto, o que converge com o recorrido. Repita-se, a partir das transcrições da recorrente, o que se conclui é que os paradigmas não divergem da decisão recorrida quanto ao direito: os insumos necessariamente devem ter contato direto com o produto em fabricação para ensejar o direito de crédito.

A discussão adicional aduzida pela recorrente, no sentido de questionar se o contato indireto pelo calor ou gotículas possam ser considerados como contato direto ou não, não está presente nos paradigmas, o que impede o reconhecimento de divergência.

(...)

Por último, a discussão probatória, pretendida pela recorrente, de se rever se alguns itens possam ou não ter contato direto com produto, não pode ser levada à Instância Especial, que não revolve provas, mas soluciona divergência de teses.

Portanto, não resta demonstrada a divergência.

Proposto o Agravo, o Despacho de e-fls. 12442-s deu seguimento parcial ao Recurso Especial, com essas razões:

Efetivamente, este entendeu **Haver** nos autos elementos suficientes à formação de sua convicção, mesmo no que tange aos aspectos técnicos que permitissem o creditamento em relação aos itens glosados pela fiscalização. É perfeitamente lícito ao recorrente disso discordar, e o recorrente veementemente disso discorda, mas essa discordância não basta ao seguimento de recurso especial. Para tanto, cabe **a ele** (não ao analista da admissibilidade) demonstrar que **outro colegiado** entendeu necessária a perícia para elucidar a natureza e efetiva aplicação dos itens **aqui tratados ao processo produtivo aqui examinado**. A isso não chega algum que tenha afirmado a necessidade de perícia em relação a distinto processo e distintos “insumos”, a menos que – conforme dito no despacho agravado – aí se houvesse adotado alguma tese suficientemente geral, tal como a de que a mera postulação de perícia implique sua realização sob pena de cerceamento do direito de defesa do postulante. Bem longe disso passou a decisão colacionada pelo interessado, conforme transcrito no despacho.

Do mesmo modo, nas decisões colacionadas para efeito da segunda pretendida divergência, não se fixou tese geral. Ao contrário, neles se recusou a tese da generalidade aqui exposta: validade do crédito sobre todo material consumido no processo produtivo mesmo que sem contato físico, tendo ambos mantido o entendimento consolidado de que apenas itens que se desgastem em razão de contato físico com o produto em elaboração e não se classifiquem no ativo imobilizado podem ser vistos como produto intermediário apto à geração de crédito. Tampouco se validou a tese de que o desgaste por conta do calor presente no estabelecimento se insira na condição de contato físico.

Tudo isso não obstante, é mesmo verdade que ambos foram proferidos em processos envolvendo a mesma empresa ou, ao menos, empresa do mesmo grupo econômico (e mesma atividade). A análise que neles consta acerca do processo produtivo não permite inferir que trate de processos produtivos distintos. Assim sendo, para os itens que neles tenha sido admitido o creditamento, é necessário reconhecer a divergência quanto à ocorrência de contato físico, como postulado no recurso.

No primeiro, se admitiu o creditamento em relação aos itens termopar e maçarico de corte. No segundo, foi admitida a tomada de créditos apenas em relação aos seguintes itens eletrodo de grafita; sensor sub-lança; ponta/ponteira; calhas;

amostrador de imersão; termopar; réguas; tubos/bicos spray; guias de entrada/saída; rolos de transforme; e cilindros/disco de laminação.

No acórdão recorrido, é possível identificar com clareza apenas item relativo aos termopares, para os quais foi igualmente revertida a glosa – segundo, inclusive, esclarecimento decorrente de embargos opostos pela parte – e a conectores, sem maior detalhamento, para os quais ela foi mantida. Nos mesmos embargos, questionou-se também o conteúdo da decisão acerca dos maçaricos de corte. A resposta obtida permite a inferência de que a glosa em relação a eles foi efetivamente mantida.

Desse modo, proponho o acolhimento do agravo no tocante à segunda matéria posta no recurso especial mas restrito aos itens: maçarico de corte, eletrodo de grafita; sensor sub-lança; ponta/ponteira; calhas; amostrador de imersão; réguas; tubos/bicos spray; guias de entrada/saída; rolos de transforme; e cilindros/disco de laminação.

Constata-se, ante o exposto, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de parcial reforma do despacho questionado. Propõe-se, dessa forma, que o agravo seja:

- 1) ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “Existência de Contato Físico Direto e a Legitimidade Quanto ao Creditamento do IPI sobre Insumos com Glosa Indevidamente Mantida” restrito aos itens maçarico de corte, eletrodo de grafita, sensor sub-lança; ponta/ponteira, calhas, amostrador de imersão, réguas, tubos/bicos spray, guias de entrada/saída, rolos de transforme, e cilindros/disco de laminação; e
- 2) REJEITADO relativamente à matéria “Nulidade da decisão por cerceamento de defesa – indeferimento da perícia”, prevalecendo, nesta parte, a negativa de seguimento ao recurso especial expressa pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional requer o não conhecimento do recurso, em razão da impossibilidade de reexame de prova.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo. Nos termos do art. 118 do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com

relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Do cotejo entre as decisões, tem-se:

Itens de análise	Acórdão Recorrido	Paradigma nº 3803-01.715
Produto	Os refratários são empregados nas indústrias siderúrgicas para o isolamento térmico dos fornos e painéis industriais, com a finalidade de evitar a perda de calor para o ambiente externo, possibilitando, assim, a manutenção das temperaturas internas desses fornos e painéis necessárias ao processo de fundição e/ou derretimento dos demais insumos para obtenção do aço.	Pasta de revestimento antracito a quente ou revestimento de carbono, "grafitap" ou Tap Hole S10, ácido fosfórico, tijolo refratário "paralelo e "arco A3", argamassa aluminosa ou concreto refratário, coque verde de petróleo e tubo de aço com rosca ou tubo de fluxação.
Conceito de insumo utilizado	Não é possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários (dentre eles, possivelmente, componentes de maquinário) que só <i>indiretamente</i> 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 <i>diretamente</i> 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.	“...se incluem entre as MP e os PI, como se incorporados ao produto em fabricação fossem, os insumos que, embora não se incorporando ao produto, desgastam-se no processo de fabricação. Não se trata aqui de qualquer desgaste, qualquer consumição, mas daquele resultante da ação física recíproca entre produto e insumo. Evidentemente, esse alargamento do conceito não se aplica quando o insumo for classificável como bem do ativo permanente. Portanto, a exclusão desses insumos é procedente à luz da parte final do art. 25, inc. I, da Lei nº 4.502, de 1964.
Crédito pleiteado	Concedido	Negado
Razão de decidir	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	Ao caso concreto: desde logo, salta aos olhos, na descrição fornecida pelo próprio recorrente, que os insumos (a) pasta de revestimento antracito a quente ou revestimento de carbono, são utilizados como revestimento

Itens de análise	Acórdão Recorrido	Paradigma nº 3803-01.715
	direito ao creditamento do IPI.	refratário das painelas, nas bicas dos fornos, dentro dos fornos e nas caçambas de contaminados; (b) “grafitap”, utilizado para tamponar furos dos canais por onde passa o silício metálico; (c) argamassa aluminosa, argamassa úmida “Intermix” ou concreto refratário, empregada no assentamento dos tijolos refratários; (c) tijolos refratários paralelos ou em arco, que compõem o revestimento das painelas, e; (d) tubos de aço com rosca ou tubos de fluxação, empregados no insuflamento de oxigênio para desobstrução dos furos de corrida nos fornos e para adequar o grau de pureza do silício metálico compreendem-se nos bens do Ativo Permanente.

Ressalte-se que o acórdão paradigma foi proferido em 2011, posteriormente ao trânsito em julgado do acórdão proferido no REsp nº 1.075.508/SC, que ocorreu em 16/11/2009, contudo não há menção expressa a esse julgado, mas o conceito adotado se coaduna com o entendimento dessa decisão judicial.

Entretanto, o acórdão recorrido adotou laudo técnico para a tomada de decisão, bem como afastou a aplicação do REsp nº 1.075.508:

(...) 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 painéis industriais, com a finalidade de evitar a perda de calor para o ambiente externo, possibilitando, assim, a manutenção das temperaturas internas desses fornos e painéis 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.

(...)

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 têm 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:

(...)

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.

Confirmo o entendimento do despacho de admissibilidade, na configuração do dissídio jurisprudencial, visto que as decisões trataram de matéria fática similar e decidiram de forma divergente: enquanto o acórdão paradigma decidiu que os refratários não guardam similaridade com matéria-prima e produto intermediário, mas sim com os bens do ativo permanente, já o acórdão recorrido decidiu pelo direito a crédito de IPI.

O fato de a decisão recorrida ter se fundamentado em laudo técnico não afasta o conhecimento, porque não se trata de reanálise de prova, mas interpretação da legislação do IPI sobre o conceito de insumo para o material que o próprio laudo apontou não se incorporar ao produto.

Por estarem presentes os requisitos do art. 118 do RICARF, voto por conhecer do Recurso Especial.

MÉRITO

A respeito da glosa dos produtos refratários, a matéria deve ser analisada à luz da legislação pertinente.

O art. 226 do RIPI/2010, então vigente, expressamente dispunha que:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

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

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

Os materiais refratários se desgastam por conta de sua aplicação direta na linha produtiva principal. No entanto, não é o suficiente para se enquadrar na categoria de “produtos intermediários”.

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

Assim, são acessórios ao forno industrial e aos demais equipamentos, todos integrantes do ativo imobilizado, razão pela qual não geram direito ao crédito de IPI.

Os refratários terão sempre a função de proteger a parede metálica do forno, evitando o seu derretimento, ataque químico e perda de calor. E a função dos fornos será sempre a mesma: a queima de combustível gerando calor, que se pretende transferir a uma substância que se quer aquecer.

Não se questiona que o refratário tem contato com o produto. Mas este contato não tem o objetivo de agregar ao produto alguma característica especial.

Logo, quanto à tomada de crédito, como produto intermediário dos materiais refratários, tal pleito deve ser afastado diante da consolidada jurisprudência do STJ, no sentido de

afastar o direito ao creditamento de IPI de bens de uso e consumo que não se incorporam ao produto final e que não são consumidos de forma imediata e integral, sofrendo apenas desgaste indireto no processo de industrialização.

Observe-se o teor do REsp nº 1075508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 13/10/2009, julgado na sistemática dos recursos repetitivos:

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.

No mesmo sentido:

Acórdão nº 9303-009.690, j. 16/10/2019

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/10/2009 a 30/09/2013 DIREITO AO CRÉDITO. MATERIAIS REFRATÁRIOS. INEXISTÊNCIA.

Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram desgaste no processo industrial, o que não abrange os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, ainda que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, a exemplo dos materiais refratários utilizados em siderúrgicas.

Acórdão nº 9303-007.865, 23/01/2019

DIREITO AO CRÉDITO. MATERIAIS REFRAATÓRIOS. INEXISTÊNCIA.

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

Dessa forma, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

A Recorrente sustenta, em síntese, a desnecessidade do contato físico direto do insumo com o produto em fabricação e a existência de contato direto de diversos itens cujas glosas foram mantidas na decisão recorrida.

No caso, houve a análise e valoração das provas, tendo o Colegiado concluído pela negativa do direito ao crédito em decorrência da diligência produzida nestes autos, como se verifica do trecho do voto condutor:

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.

(...)

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

(...)

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

Não cabe o acesso à instância recursal superior para o reexame de material probatório. A divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, pois, na apreciação da prova, o julgador forma livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972:

RECURSO ESPECIAL. REEXAME DE PROVAS. NÃO CABIMENTO. A divergência jurisprudencial necessária à admissibilidade do Recurso Especial não se estabelece em matéria de reexame de prova, mas, sim, na interpretação divergente de normas tributárias. A pretensão de simples reexame de prova, quando demonstrado que o colegiado entendeu não serem suficientes, não enseja recurso especial. (Acórdão nº 9202-003.990, j. 11/03/2016, Relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira).

Ademais, a Recorrente requer o provimento do Recurso sob o argumento genérico de que a única exigência é que o produto intermediário ou o insumo se CONSUMA no processo de industrialização para que possa gerar direito ao crédito do IPI, sem comparar as decisões nos aspectos técnicos dos dispêndios: maçarico de corte, eletrodo de grafita; sensor sub-lança; ponta/ponteira; calhas; amostrador de imersão; régua; tubos/bicos spray; guias de entrada/saída; rolos de transforme; e cilindros/disco de laminação.

Assim, voto por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento. E, voto por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro