



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.001013/2007-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.088 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2021
Recorrente EMPRESA DE CIMENTOS LIZ S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

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 creditamento 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.

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE BIG BAGS. TRANSPORTE. RETORNO. IMPOSSIBILIDADE

Diante da ausência de esclarecimentos sobre a forma de utilização de containeres flexíveis (Big bags) no processo produtivo da Contribuinte e, sendo averiguado pela Autoridade Fiscal a utilização para finalidade de transporte e posterior retorno ao estabelecimento industrial, deve ser mantida a glosa realizada.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 108.

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).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a glosa dos créditos originados de aquisições de

tijolos, cimento, argamassa e concreto refratários. Vencidos os conselheiros Carlos Alberto da Silva Esteves, Paulo Regis Venter e Rodrigo Mineiro Fernandes.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente o Conselheiro Pedro Sousa Bispo, sendo substituído pelo Conselheiro Paulo Regis Venter (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 09-22.446, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG, que por unanimidade de votos julgou parcialmente procedente o lançamento, com a seguinte conclusão:

Ante o exposto e considerando as disposições legais de regência, encaminho o voto no sentido de:

- a) não acatar as preliminares de nulidade;
- b) não conhecer da impugnação por concomitância à matéria discutida na esfera judicial, no tocante ao direito a crédito sobre a aquisição de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero;
- c) excluir os valores discriminados no voto no montante de R\$ 206.775,82;
- d) manter os valores a seguir transcritos com a aplicação de juros de mora com base na taxa Selic e multa de ofício.

O acórdão recorrido foi lavrado com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. A busca da tutela jurisdicional do Poder Judiciário, com O mesmo objeto da solicitação administrativa, importa em renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa competente.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. NÃO-OCORRÊNCIA.

Somente as situações descritas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/ 1972 ensejam a nulidade do procedimento fiscal. De conformidade com o Código de Processo Civil (CPC) a empresa só fará jus aos créditos como pedido na inicial, quando, e se, a sentença favorável a ela transitar em julgado.

REFRATÁRIOS, COMBUSTÍVEIS E CONTAINER FLEXÍVEL.

Não geram créditos básicos de IPI os produtos que não se inserem na definição de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem.

JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA SELIC.

É cabível a aplicação de juros com base na taxa Selic, por expressa determinação legal.

Lançamento Procedente em Parte

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Foi lavrado em 25/09/2007, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Sete Lagoas/MG, o Auto de Infração, para exigir da fiscalizada o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, do período de janeiro de 2003 a dezembro de 2006, no valor de R\$ 9.810.211,02 (fls. 1045//1058), ao qual foi acrescido multa de ofício e juros de mora, calculados com base na SELIC, totalizando o crédito tributário de R\$ 19.986.110,24.

DO CREDITO PRESUMIDO ESCRITURADO (01/2003 a 08/2005)

No Relatório Fiscal de fls. 1031/1044 a Fiscalização informa que constatou na escrituração do Livro de Apuração do IPI de n.º 15, sob a rubrica de "Outros Créditos" lançamentos de valores identificados como "Crédito presumido de IPI - Lei 9779/99 e IN 033/99" (fls. 08/83), possuindo ainda a seguinte observação: "Crédito presumido de IPI referente a insumos e produtos intermediários tributados com alíquota zero, isento e não tributado, conforme Lei 9. 799/99 e art. 4º da IN 033/99".

Como a legislação citada e' incompatível com o tratamento dado a tais valores pela empresa, esta foi intimada a informar sobre a existência de ação judicial na qual pleiteasse o direito ao crédito sobre aquisição insumos e produtos intemediários isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero. Em resposta, O contribuinte informa que impetrou a Ação Ordinária de n.º 2000.38.00035732-4, a qual teve sentença em 07/02/2003 que se reconhece o direito da autora de creditar-se dos valores referentes ao IPI pretéritos e vincendos, advindos de aquisições de insumos de terceiros não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero.

A União recorreu apresentando apelação cível que ainda não foi apreciada conforme extrato de consulta processual de fls. 175/176.

Intimaram ainda a fiscalizada a esclarecer se os lançamentos efetuados sob o título de "Créditos Presumidos de IPI - Lei 9779/99 e IN 033/99", referiam-se ao direito pleiteado na citada ação ordinária ou em caso negativo, apresentasse a documentação comprobatória do direito. A empresa apresentou às fls. 179 declaração confirmando serem os créditos escriturados os pleiteados na ação ordinária n.º 2000.38.00035732-4.

"Por se tratar de escrituração e utilização de créditos sem previsão legal para tanto, foram estes valores glosados. A apuração do IPI do período compreendido entre janeiro de 2003 e agosto de 2005 foi refeita através das planilhas de fls. 180,181 e 182, sendo levantados os valores do IPI devido após as citadas glosas. Na coluna IPI a lançar desta planilha estão indicados os valores de IPI devido e não declarado em instrumento hábil para confissão de dívida (extrato do sistema DCTFGGER às fls. 183 a 192) sendo por isso os respectivos créditos tributários constituídos através do presente auto de infração. "

DO CREDITAMENTO RELATIVO ÀS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS, NÃO TRIBUTÁVEIS OU SUJEITOS A ALÍQUOTA ZERO DE SETEMBRO DE 2005 EM DIANTE.

"A partir do mês de setembro de 2005 a empresa altera a forma de escriturar os créditos de IPI relativos aos insumos considerados isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, não efetuando nenhum lançamento em seus livros de Apuração de IPI com discriminação 'crédito presumido' - Em compensação, o montante dos créditos por entradas no mercado nacional, que no período compreendido entre os meses de janeiro a agosto de 2005 tinha média mensal de aproximadamente R\$ 170.000,00, salta, nos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro do mesmo ano, para os respectivos montantes de R\$ 399.571,81, R\$552.982,20, R\$511.639,57 e R\$531.611,82. " Ocorreram também mudanças na forma de contabilização dos créditos.

Como a partir de Setembro de 2005 a empresa passou a creditar-se do IPI no momento da entrada dos insumos, não mais de forma globalizada como vinha procedendo até então. Para ratificar esse entendimento a Fiscalização lavrou Termo de Intimação (fl. 219) para que fossem apresentadas planilhas contendo *"todas as notas fiscais que serviram de base para os lançamentos de créditos de IPI no ativo da empresa, no período compreendido entre 09/2005 e 12/2006..."*

Essa intimação foi atendida e consta das planilhas de fls. 223 a 453 que discriminam as aquisições de insumos isentos, não tributados e sujeitos à alíquota zero tais como escória (classificação fiscal 1618.0000 ou 2619.0000 - produto NT), moinha de carvão vegetal (classificação fiscal 4402.0000 - produto NT), gipsita (classificação fiscal 2520.2011 - produto NT) etc. A essas aquisições, desoneradas de IPI, foi atribuído um crédito no percentual de 4% - alíquota prevista para o cimento, seu produto acabado.

Em 03/07/2007, para confirmar tais conclusões, o contribuinte foi intimado a apresentar cópia das notas fiscais, escolhidas por amostragem dentre as listadas na planilha, que foi atendido conforme documentos de fls. 461 a 511, sendo possível ratificar a listagem apresentada.

"Por todo o exposto foram glosados os créditos relativos à aquisição de escória, moinha de carvão vegetal, gipsita, gesso, sulfato de cálcio (gipsita), minério de ferro, finos de minério, paletes de madeira ou peças de madeira definidos pela legislação do IPI como não tributados ou alíquota zero."

- DO CREDITAMENTO RELATIVO A AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS DE SETEMBRO DE 2005 EM DIANTE.

A Fiscalização intimou O contribuinte a descrever minuciosamente a forma de utilização no processo de industrialização de diversos tipos de combustíveis e óleos que constavam das citadas planilhas, analisando a resposta item a item, ou seja:

- 1- ÓLEOS COMBUSTÍVEIS 6 A E 7 A, ALCATRÃO VEGETAL, COQUE E COQUE VERDE DE PETRÓLEO;
- 2- ÓLEO DIESEL (FÁBRICA);
- 3- ÓLEO KLUEERSTYNTH E ÓLEO DIESEL MINERAÇÃO -

DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES DE SETEMBRO DE 2005 EM DIANTE.

Constatou-se aquisição feita de empresa optante do Simples - Indústria Mecânica Augusto Ltda, que a lei 9317/96 veda o crédito pelos adquirentes.

- DO CREDITAMENTO RELATIVO ÀS AQUISIÇÕES DE TIJOLOS, CIMENTO, ARGAMASSA E CONCRETO REFRAATÓRIO A PARTIR DE SETEMBRO DE 2005.

Essas aquisições são classificadas no Ativo Imobilizado não gerando crédito de IPI.

- DO CREDITAMENTO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE "BIGBAGS" DE SETEMBRO DE 2005 EM DIANTE *"Sendo os containeres flexíveis (bigbags) destinados*

unicamente para o uso de embalagem para transporte, como declarou o Gerente de Produção da empresa... e sendo seu uso excluído do conceito de industrialização, como definido no art. 4º do Decreto 4544/02, não pode o produto ser considerado como adquirido para emprego na industrialização...”

O Fisco exigiu o IPI conforme demonstrado em planilhas de recomposição da apuração do IPI de fls. 180/182 e 1029.

Em 30/03/2009 a Contribuinte apresentou manifestação (e-fls. 1443 e 1444), informando a opção pelo parcelamento previsto pelo art. 2º da Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei 11.941/09, cumulado com art. 2º Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1/2009, bem como comunicando a desistência parcial do objeto da impugnação, com relação aos débitos correspondentes ao período de apuração 10/01/2003 a 31/12/2006.

Informou ainda que:

- A desistência não alcança os valores lançados no Auto de Infração lavrado em 25/09/2007, que deu origem ao processo administrativo em referência, na parte relacionada aos seguintes valores nele lançados:

- Valores relativos a estornos realizados envolvendo o crédito do IPI tratado na MP, não considerados no levantamento do Auditor Fiscal e lançados em duplicidade (planilha e documentação comprobatória anexada à Impugnação).

- O Valor lançado em duplicidade folha 4 do Auto de Infração, onde se pode observar que o mesmo período de apuração 31/01/2004, foi duas vezes lançado, resultando na cobrança a maior de R\$ 182.901,54 (cento e oitenta e dois mil, novecentos e um reais e quatro centavos), valor histórico, sem multa e juros.

- Os Valores que não dizem respeito ao creditamento do IPI, para o qual foi feita opção pelo referido parcelamento, conforme se discrimina abaixo:

1. *Créditos nas aquisições de insumos de empresa optante pelo simples de setembro de 2005 em diante (tópico 5. Relatório da Auditoria anexo ao AI.);*
2. *Creditamento relativo às aquisições de tijolos, cimento, argamassa e concreto refratários de setembro 2005 em diante (tópico 6 do Relatório da Auditoria, anexo ao AI).*
3. *Creditamento relativo à aquisição de “BIGBAGS” de setembro de 2005 em diante (tópico 7 do Relatório da Auditoria, de 25/09/2007, anexo ao AI).*

A Intimação SORAC/PLO/075/2009, referente à decisão recorrida, foi recebida pela Contribuinte em 26/08/2009, com interposição do Recurso Voluntário em 25/09/2009, o qual versou especificamente sobre as seguintes matérias:

i) Direito ao crédito relativo às aquisições de tijolos, cimento, argamassa e concreto refratários, uma vez tratar-se de produtos intermediários ou secundários;

ii) Quanto aos demais créditos glosados, alega que possui *BIGBAGS* (containers flexíveis) destinados unicamente para o uso de embalagem para transporte;

iii) Deve ser excluída a Taxa Selic como índice de correção do crédito tributário.

Ao analisar o processo, esta Relatora inicialmente propôs a Resolução n.º 3402-001.701 (e-fls. 1618-1631), acatada por unanimidade pelo Colegiado, convertendo o julgamento do recurso em diligência, com intimação da Contribuinte para as seguintes providências:

a) Apresentar **Parecer ou Laudo Técnico**, preferencialmente elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia ou por outros órgãos federais congêneres, no qual seja informado o que se segue:

a.1) Especificar quais itens dos materiais refratários objeto das glosas poderiam ser qualificados como "partes e peças de máquinas";

a.2) Esclarecer se a utilização para revestimento interno do forno de clínquerização e outras partes de sua linha de produção requer constante manutenção através da substituição do revestimento refratário, ou seja, se os materiais refratários utilizados pela Contribuinte efetivamente sofrem alterações em razão da ação exercida diretamente sobre o produto de fabricação;

a.3) Esclarecer sobre o tempo de vida útil destes materiais e/ou se este tempo é inferior a 12 (doze) meses;

a.4) Para cada item glosado, descrever como ocorre o "desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas" dentro do seu tempo de vida útil, em especial, se o consumo ou inutilização do material refratário é decorrente do contato direto com o produto em fabricação (vide Parecer Normativo CST n.º 65/79). Nesse ponto, é importante que se especifique a causa real do desgaste de cada material refratário, se decorre naturalmente pelo seu mero uso normal no processo industrial ou se decorre efetivamente do contato com o produto sob industrialização;

a.5) Esclarecer, sob o aspecto técnico (não contábil), se esses materiais, ou parte deles, poderiam ser qualificados no processo produtivo da recorrente como "Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno", referidos na Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 27 (R1), de 11 de dezembro de 2013, item 8¹);

a.6) Esclarecer se os containeres flexíveis são efetivamente utilizados exclusivamente como embalagem para transporte, retornando à indústria após utilização.

b) Apresentar **Laudo ou Parecer Pericial Contábil**, preferencialmente, elaborado por reconhecida Instituição nessa área do conhecimento, no qual seja demonstrado:

b.1) Se as contas em que a contribuinte registra os materiais refratários glosados em sua contabilidade, em especial, estão incluídos em contas do Ativo Permanente;

b.2) Quais são as regras e princípios contábeis eram aplicáveis ao caso na época;

¹ NBC TG 27 (R1), de 11 de dezembro de 2013:

(...)

8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

- b.3) Se os referidos registros da contribuinte para os materiais refratários respeitam as regras e os princípios geralmente aceitos em contabilidade (vide item 10.4 do Parecer Normativo CST n.º 65/79²);
- b.4) Se a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 27 (R1), de 11 de dezembro de 2013, item 8, seria aplicável para a contabilização dos itens glosados e de que forma.
- c) Elaborar **Relatório Conclusivo** com a manifestação da fiscalização acerca dos fatos, provas e fundamentos trazidos aos autos na diligência.
- d) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Em cumprimento aos itens a.2, a.3 e a.4 da Resolução, a Contribuinte trouxe aos autos Parecer Técnico (e-fls. 1673-1707), emitido pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT) por solicitação do Sindicato Nacional da Indústria do Cimento – SNIC, o qual foi elaborado com base em dados fornecidos pela equipe técnica e comercial da empresa Votorantim Cimentos da unidade de Salto de Pirapora.

Em cumprimento aos itens b.1 a b.4 da Resolução, foi anexado às fls. 1720-1731 o Parecer Pericial Contábil.

O Relatório Fiscal da diligência foi apresentado pela Unidade de Origem às fls. 1737-1738, pelo qual apenas reportou o atendimento aos itens a.2, a.3, a.4, b.1, b.2, b.3 e b.4 dos respectivos laudos periciais.

Intimada às fls. 1740, a Recorrente não apresentou manifestação sobre o resultado da diligência.

Através do Despacho de Encaminhamento de fls. 1744 o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

² Parecer Normativo CST n.º 65/79:

(...)

10.4 Note-se,

ainda, que a expressão "compreendidos no ativo permanente" deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser "juris tantum" aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos.

(...)

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Como já analisado em Resolução n.º 3402-001.701, o recurso é tempestivo, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito

Como relatado, a Contribuinte apresentou desistência parcial da impugnação, abordando em recurso voluntário as seguintes controvérsias remanescentes:

- ✓ Creditamento relativo às aquisições de tijolos, cimento, argamassa e concreto refratários de setembro 2005 em diante (item 6 do Relatório Fiscal);
- ✓ Creditamento relativo à aquisição de “BIGBAGS” de setembro de 2005 em diante (item 7 do Relatório Fiscal);
- ✓ Incidência da multa de ofício e juros de mora.

2.1. Aquisições de tijolos, cimento, argamassa e concreto refratários

Quanto às aquisições de tijolos, cimentos, argamassa, concreto refratário, a Contribuinte havia esclarecido em manifestação de e-fls. 750-753, que o consumo de tais insumos ocorre em contato físico com a farinha crua, que após cozida transforma em clínquer e, após moído, transforma-se em cimento, sendo o tempo de vida útil da argamassa de aproximadamente 6 (seis) meses e do concreto refratário de aproximadamente 12 (doze) meses.

Apresentou naquela oportunidade a seguinte descrição de utilização no processo industrial de cimento:

- ✓ **Argamassa refratária:** É utilizada para acatamento de tijolos refratários no forno de clínquerização somente para correção de imperfeições entre o casco do forno (chapa metálica) e o tijolo refratário. Com a troca do refratário do forno, a argamassa é adicionada junto com as colagens do forno na moagem de cimento.
- ✓ **Concreto refratário:** É utilizado como isolante térmico para revestimento interno dos equipamentos periféricos do forno de clínquer, tais como: torre de ciclones, pré-calcinador, resfriador de clínquer e trocador de calor do resfriador.
- ✓ **Tijolo Refratário:** É utilizado como isolante térmico para revestimento do forno de clínquer, parte da torre de ciclones, parte do pré-calcinador e tubulação de ar terciário para o pré-calcinador.

Consta do Relatório Fiscal que a aquisição de cimento refratário, argamassa refratária, concreto refratário e tijolos refratários ocorre para utilização para revestimento interno do forno de clinquerização e outras partes de sua linha de produção, sendo que a sua manutenção requer substituição do revestimento refratário.

Para fundamentar, a Fiscalização cita o Item 10.4 do Parecer Normativo CST n.º 65/79, bem como o Item 33 das Normas e Procedimentos de Contabilidade (NPC) n.º 7 do IBRACON - Instituto de Auditores Independentes do Brasil, como abaixo reproduzido:

✓ **PN CST n.º 65/79:**

10.4 - Note-se, ainda, que a expressão “compreendidos no Ativo Permanente” deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser juris tantum aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos.

✓ **(NPC) n.º 7 do IBRACON:**

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 empresa tenha estabelecido o prazo de depreciação, baseando-se na vida útil destes ativos separados (e não do item a que eles pertencem), o dispêndio incorrido na reposição ou renovação do componente é contabilizado como aquisição de um ativo separado e o ativo substituído é baixado dos livros.

A Fiscalização igualmente invoca o ITEM 13 do Parecer Normativo CST n.º 181/74, conforme abaixo transcrito:

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

A 2ª Turma da DRJ de Juiz de Fora/MG manteve o lançamento com o seguinte fundamento:

a) Do creditamento relativo às aquisições de tijolos, cimento, argamassa e concreto refratário.

(...)

No Relatório da Auditoria, às fls. 1040 está expresso que o direito a creditamento do IPI está definido no artigo 25 da Lei 4502/64, matriz legal do art. 164 do RIPI, fundamentação legal do lançamento. Tem-se claro, portanto, que a glosa dos créditos relativos às aquisições de tijolos, argamassa, cimento e concreto refratário não se deu baseado apenas em Pareceres Normativos. O PN 65/79, as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade e do Instituto de Auditores Independentes do

Brasil - IBRACON, são esclarecimentos complementares que demonstram a inadequação do entendimento o impugnante ao tratar tais produtos como insumos consumidos no processo fabril quando, na verdade, comporiam seu Ativo Permanente.

Como dito pelo impugnante o refratário pode sim, em situações específicas, vir a ser considerado um produto intermediário e conseqüentemente ter direito ao crédito de IPI. Porém este não é seu caso.

Entre os materiais refratários glosados estão os seguintes produtos: concreto, cimento, tijolo e argamassa. Que segundo o contribuinte “sofre alterações em razão da ação exercida diretamente sobre o produto de fabricação e seu tempo de vida útil é “inferior a 12 meses”.

O impugnante alega equívoco visto que o *“referido parecer é ainda mais específico ao afirmar que somente tijolos refratários utilizados em fornos de fusão de metais não gera o direito ao crédito do imposto.”* (grifo do original) **Pelo que se pode constatar do texto do Parecer Normativo 181/74 citado, os tijolos refratários e os demais produtos estão listados exemplificativamente, não exaustivamente. Além do mais a função dos refratários quer nos fornos de fusão de metais quer nos processos de clinquerização é a mesma - isolamento térmico, dado as altas temperaturas necessárias para se obter a fusão e o clínquer.**

“Especificamente no caso da impugnante trata-se de material que sofre alterações em razão da ação exercida diretamente sobre o produto de fabricação e o seu tempo de vida útil inferior a 12 meses.”

Os refratários (tijolos, argamassa, cimento e concreto) utilizados no isolamento do forno de clinquerização sofrem desgaste pelo uso durante o processo de fabricação do cimento, assim como todo e qualquer maquinário. Porém, tal deterioração não tira a característica de bem classificado no Permanente, haja vista que foram usados inclusive em reparos como pode-se aferir pela resposta do contribuinte à Intimação datada de 06/07/2007, ou seja, “a argamassa refratária é utilizada para acentamento de tijolos refratários no forno de clinquerização somente para correção de imperfeições entre o casco do forno(chapa metálica e o tijolo”.

Para que um bem se caracterize como Ativo Imobilizado, deve atender concomitantemente a três características básicas: vida útil superior a um ano; utilização nos negócios da empresa e não ser destinado à venda. Os equipamentos da linha de produção do cimento não cumprem sua finalidade sem o isolamento térmico obtido pela inserção dos refratários, o que demonstra formarem um todo integrado, único, indissociável, o que demonstra atender as premissas básicas de um bem do Ativo Permanente, e portanto, não podem creditar-se do IPI. (sem destaques no texto original)

Verifica-se que a glosa foi confirmada com a conclusão de que os equipamentos da linha de produção do cimento não cumprem sua finalidade sem o isolamento térmico obtido pela inserção dos refratários, formando um todo integrado, único e indissociável, atendendo às premissas básicas de um bem do Ativo Permanente. Com isso, se os reparos da conservação ou da substituição de partes resultar em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição do bem, tais despesas, quando o aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas para servirem de base para depreciações futuras.

Em resposta à Resolução nº 3402-001.701 (e-fls. 1618-1631), a Contribuinte trouxe aos autos Parecer Técnico de Análise do Processo de Produção de Cimento Portland³ e Emprego de Refratário (e-fls. 1673-1707), emitido pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT) por solicitação do Sindicato Nacional da Indústria do Cimento – SNIC, o qual foi elaborado com base em dados fornecidos pela equipe técnica e comercial da empresa Votorantim Cimentos da unidade de Salto de Pirapora.

O laudo em questão avaliou a possibilidade de incorporação de refratário no processo de obtenção de cimento Portland, mais especificamente da etapa de clínquerização⁴, com base em dados fornecidos pela equipe técnica e comercial da Votorantim Cimentos da Unidade de Salto de Pirapora.

Ao que pese o Parecer Técnico ter sido elaborado com base em outro estabelecimento industrial do mesmo setor, foi observado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas que os trabalhos desenvolvidos envolveu visita técnica e coleta de informações, associados à análise dos dados, evidenciando que os fornos rotativos utilizados nas fábricas são usuais da indústria cimenteira e utilizam revestimentos refratários tradicionalmente ofertados no mercado de congêneres.

Observo os seguintes esclarecimentos constantes dos itens a.2, a.3 e a.4:

Item a.2:

- ✓ **Esclarecer se a utilização para revestimento interno do forno de clínquerização e outras partes de sua linha de produção requer constante manutenção através da substituição do revestimento refratário, ou seja, se os materiais refratários utilizados pela Contribuinte efetivamente sofrem alterações em razão da ação exercida diretamente sobre o produto de fabricação.**

Parecer Técnico:

- ✓ Na etapa de clínquerização do processo de produção de cimento, os materiais refratários, na forma de tijolos refratários, são utilizados como revestimento no forno de clínquer⁵ com capacidade para atingir altas temperaturas, estando sujeitos a ataques químicos, danos térmicos e mecânicos e, com isso, necessitando de substituição periódica em razão de desgaste e por perda de propriedades refratárias, a fim de não comprometer o funcionamento do forno rotativo;
- ✓ A substituição dos tijolos refratários do forno de clínquer é realizada parcialmente, ou seja, na parada para manutenção são inseridas peças de reposição, sem as quais não é possível continuar produzindo clínquer no forno rotativo.

³ Aglomerante hidráulico obtido pela moagem de clínquer Portland ao qual se adiciona, durante a operação, a quantidade necessária de uma ou mais formas de sulfato de cálcio (NBR 5732:1992)

⁴ Etapa intermediária na produção de cimento Portland, caracterizada pela calcinação da farinha em fornos apropriados, à elevada temperatura, para obtenção do clínquer.

⁵ Produto intermediário do cimento, elaborado pelo processamento térmico em alta temperatura da farinha. A sua fabricação dá-se pelo aquecimento contínuo da farinha, ocorrendo calcinação a partir de 600°C; e à medida que vai atingindo maiores temperaturas (atinge cerca de 1.450°C), forma fases minerais específicas, sendo que as principais apresentam propriedades hidráulicas

Item a.3:

- ✓ **Esclarecer sobre o tempo de vida útil destes materiais e/ou se este tempo é inferior a 12 (doze) meses.**

Parecer Técnico:

- ✓ Quanto ao consumo do refratário, calcula-se a quantidade de refratário incorporado ao clínquer, para uma campanha que dura em média 8 (oito) meses, a partir do clínquer produzido e de tijolo refratário reposto.

Item a.4:

- ✓ **Para cada item glosado, descrever como ocorre o "desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas" dentro do seu tempo de vida útil, em especial, se o consumo ou inutilização do material refratário é decorrente do contato direto com o produto em fabricação (vide Parecer Normativo CST n.º 65/79). Nesse ponto, é importante que se especifique a causa real do desgaste de cada material refratário, se decorre naturalmente pelo seu mero uso normal no processo industrial ou se decorre efetivamente do contato com o produto sob industrialização.**

Parecer Técnico:

- ✓ O desgaste do revestimento refratário é inevitável, uma vez que entra em contato direto com os tijolos quando a camada de colagem (crosta) aderida ao refratário é perdida;
- ✓ Mesmo em excelentes condições de operação é comum que os refratários sofram desgaste, o qual é diferente em cada zona do forno de clínquer, podendo atingir um valor de até 30 cm²/t;
- ✓ A principal causa de desgaste pode ser atribuída aos fatores térmicos, mecânicos e químicos, que atuam de forma isolada ou, mais frequentemente, em combinação. Embora não apresentando nenhuma avaliação estatística, a principal causa de desgaste é de natureza química, originada do ataque dos silicatos presentes no clínquer e das condições redutoras no interior do forno;
- ✓ Não é possível distinguir quais teores dos elementos químicos presentes no clínquer provêm do material refratário, mas é possível afirmar que o clínquer tem capacidade de incorporá-lo na porcentagem de massa indicada;
- ✓ Uma fração de tijolos refratários contabilizados como desgastados são incorporados ao clínquer durante o processo de clinquerização utilizado como etapa de fabricação do cimento;
- ✓ Uma fração dos tijolos refratários entra em contato com o clínquer, durante o processo de clinquerização no forno, sendo consumido e incorporado parcialmente ao clínquer;
- ✓ Uma fração dos tijolos refratários tem seus elementos químicos integrados ao clínquer, que é um produto intermediário do processo industrial de fabricação do cimento.

Os itens a.5 e a.6 da Resolução não foram respondidos em Parecer Técnico, sendo que a Recorrente não apresentou laudo complementar quanto a tais quesitos.

Em cumprimento aos itens b.1 a b.4 da Resolução, foi anexado às fls. 1720-1731 Parecer Pericial Contábil, com análise dos registros assentados nos Livros Diários e no Razão Contábil da empresa Recorrente, tendo por objetivo identificar as práticas contábeis adotadas na escrituração dos documentos fiscais referentes às aquisições de material refratário.

Observo os seguintes esclarecimentos:

Item b.1:

- ✓ **Se as contas em que a contribuinte registra os materiais refratários glosados em sua contabilidade, em especial, estão incluídos em contas do Ativo Permanente.**

Parecer Pericial:

- ✓ As contas em que a contribuinte registra os materiais refratários glosados em sua contabilidade, no período de outubro de 2005 a dezembro de 2006, não estão no grupo Ativo Permanente, sendo registradas nas contas do ativo Circulante, no grupo “Custos com grandes reparos”, código 1.1.4.1.

Item b.2:

- ✓ **Quais são as regras e princípios contábeis eram aplicáveis ao caso na época.**

Parecer Pericial:

- ✓ NPC 7 - Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON nº 7 de 18/01/2001;
- ✓ IT – Interpretação técnica IBRACON nº 01/2006, de 1º de janeiro, que diz sobre o tratamento contábil dos custos com manutenção relevantes de bens do ativo imobilizado;
- ✓ NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade, em especial a NBC T 19.01 – imobilizado, aprovada pela Resolução CFC nº 1.025, de 15/04/2005 do Conselho Federal de Contabilidade, revogada pela Resolução CFC 1.177/2009;
- ✓ Artigo 45, § 1º e artigo 48, parágrafo único, da Lei nº 4.506, de 30/11/1964;
- ✓ Parecer Normativo CST nº 2, de 15/02/1984;
- ✓ Artigo 301, § 2º c/c artigo 346, §§1º, 2º e 3º do Decreto nº 3.000/1999 (RIR);
- ✓ Artigo 164 do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI).

Item b.3:

- ✓ **Se os referidos registros da contribuinte para os materiais refratários respeitam as regras e os princípios geralmente aceitos em contabilidade (vide item 10.4 do Parecer Normativo CST nº 65/79⁶).**

⁶ Parecer Normativo CST nº 65/79:

(...)

10.4 Notese,

ainda, que a expressão "compreendidos no ativo permanente" deve ser entendida faticamente, isto é,

Parecer Pericial:

- ✓ Os registros da contribuinte para os materiais refratários respeitam as regras e os princípios geralmente aceitos em contabilidade.

Item b.4:

- ✓ **Se a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 27 (R1), de 11 de dezembro de 2013, item 8⁷, seria aplicável para a contabilização dos itens glosados e de que forma.**

Parecer Pericial:

- ✓ Esta norma foi aprovada pela Resolução CFC nº 1.177/09, que entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2010 e, portanto, não se aplica ao presente caso.

Observo, ainda, que em Relatório Fiscal de Diligência, a Unidade de Origem não contestou o Laudo Pericial Contábil, apenas confirmando que tais quesitos foram respondidos.

Cumpra destacar o que dispõe o artigo 164 do Decreto nº 4.344/2002 (RIPI/2002), incidente sobre os fatos deste processo:

Art. 164. 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 MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

A interpretação literal que se extrai do artigo 164, inciso I, acima transcrito, é de que o crédito de IPI pode ser aproveitado com relação a matéria-prima e produto intermediário que, embora não se integrando ao novo produto, for consumido no processo de industrialização, salvo se compreendido entre os bens do ativo permanente.

Por sua vez, o **Parecer Normativo CST nº 65/79**, trata sobre os insumos que ensejam aproveitamento de créditos do IPI e assim prevê:

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos “que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização”, para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em “incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários”, é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga à destes, ou seja, se

a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser "juris tantum" aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos.

(...)

⁷ 8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão “consumidos”, sobretudo levando-se em conta que as restrições “imediate e integralmente”, constantes dos dispositivos correspondentes do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

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

10.4 - Note-se, ainda, que a expressão “compreendidos no Ativo Permanente” deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser juris tantum aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos.

11 - Em resumo, geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no Ativo Permanente.

11.1 - Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no Ativo Permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do art. 66 do RIPI/79. (sem destaques no texto original)

Por outro lado, ressalto a decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de recursos repetitivos, que acolhe a tese veiculada pelo Parecer Normativo CST nº 65/79:

EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. *RATIO ESSENDI* DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditarse 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 integram 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, cuidase de estabelecimento industrial que adquire produtos 'que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final', razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Da análise dos laudos apresentados pela Contribuinte em atendimento à Resolução nº 3402-001.701, chama atenção o Parecer Pericial Contábil, em especial quanto ao NPC 7 - Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON nº 7 de 18/01/2001, com a seguinte redação:

1. O objetivo deste Pronunciamento é determinar o tratamento contábil para o ativo imobilizado. As principais questões na contabilização do ativo imobilizado são: a) a época de reconhecimento dos ativos; b) a determinação dos seus valores nos registros contábeis; e c) o reconhecimento das despesas de depreciação e outras circunstâncias que possam influenciar o momento em que esses valores são levados às contas de resultados.

Princípios Contábeis Aplicáveis

2. Este Pronunciamento requer que um item de ativo imobilizado seja reconhecido como tal, quando ele satisfizer a definição e os critérios de reconhecimento para os ativos, constantes dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

3. Este Pronunciamento deve ser aplicado na contabilização do ativo imobilizado, exceto quando Princípios Fundamentais de Contabilidade requererem ou permitirem um tratamento contábil diferente.

(...)

Definições

6. Ativo imobilizado objeto deste Pronunciamento compreende os ativos tangíveis que:

a. são mantidos por uma empresa para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para locação a terceiros, ou para finalidades administrativas; e

b. conforme a expectativa, deverão ser usados por mais de um período.

(...)

30. Os dispêndios subsequentes com ativos imobilizados só são reconhecidos como ativo quando o dispêndio melhora as condições do ativo além de ampliar a vida útil econômica originalmente estimada. Exemplos de melhoramentos que resultam em aumento dos futuros benefícios econômicos incluem:

a. modificação de um bem da fábrica para prolongar sua vida útil, ou para aumentar sua capacidade;

b. aperfeiçoamento de peças de máquina para conseguir um aumento substancial na qualidade da produção; e

c. adoção de novos processos de produção permitindo redução substancial nos custos operacionais anteriormente avaliados.

31. O dispêndio com reparos ou manutenção de ativo imobilizado é incorrido para restaurar ou manter os benefícios econômicos futuros que a empresa pode esperar do padrão originalmente avaliado no desempenho do ativo. Como tal, é usualmente reconhecido como despesa quando incorrido. Por exemplo, o custo de serviços ou revisão da fábrica e dos equipamentos é usualmente uma despesa, uma vez que restaura, em vez de aumentar, o padrão originalmente avaliado de desempenho.

(..)

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 empresa tenha estabelecido o prazo de depreciação, baseando-se na vida útil destes ativos separados (e não do item a que eles pertencem), o dispêndio incorrido na reposição ou renovação do componente é contabilizado como aquisição de um ativo separado e o ativo substituído é baixado dos livros. (sem destaques no texto original)

Por sua vez, a Interpretação técnica IBRACON nº 01/2006, preceitua que uma entidade não adiciona ao saldo contábil de um item do ativo imobilizado os gastos com manutenção do dia-a-dia do referido item do ativo imobilizado. A finalidade de tais dispêndios é muitas vezes descritas como sendo para “reparações e manutenção” de um item do ativo imobilizado.

Da mesma forma, o Parecer Normativo CST nº 2, de 15/02/1984, dispõe que as contas que registrem recursos aplicados na aquisição de partes, peças, máquinas e equipamentos de reposição de bens do imobilizado, quando referidas partes e peças tiverem vida útil superior a um ano, devem ser classificadas no ativo imobilizado, e assim dispõe:

2.1 - A manutenção, em almoxarifado, de partes, peças, máquinas e equipamentos de reposição tem por finalidade manter constante o exercício normal das atividades da pessoa jurídica, enquadrando-se perfeitamente na hipótese descrita no dispositivo legal citado. Portanto, a conta em que tais valores são registrados deve ser classificada no ativo imobilizado.

2.2 - Todavia, certas partes e peças, quando incorporadas às respectivas máquinas ou equipamentos, têm vida útil não superior a um ano, intervalo de tempo no qual devem ser substituídas. Assim, os recursos aplicados na sua aquisição não chegam a revestir características de permanência, razão por que as contas que registrem esses recursos devem ser classificadas fora do ativo permanente.

3. Observe-se, por fim, que se da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato da aquisição do bem no qual tiverem sido aplicadas, o valor das mesmas deverá ser acrescido ao do referido bem; caso contrário, poderá ser computado como custo ou despesa operacional. (sem destaques no texto original)

Trazendo tais conceitos ao caso em análise e, considerando as respostas apresentadas pela Contribuinte nestes autos, é possível concluir que, além de ter sido confirmado em Parecer Técnico que os materiais refratários, em decorrência do processo de clinquerização, têm vida útil inferior a 12 (doze) meses, sofrendo desgastes e sendo incorporado ao clínquer, igualmente constata-se que não foram contabilizados no grupo Ativo Permanente, sendo registrados nas contas do ativo Circulante, no grupo “Custos com grandes reparos” (código 1.1.4.1).

Verifica-se que, ao contrário do entendimento explanado pela DRJ de origem, não há que se falar que tais materiais formam um todo integrado, único e indissociável do bem imobilizado, a exemplo da configuração prevista pelo Item 33 do NPC 7 (Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON nº 7 de 18/01/2001), acima reproduzido.

Com isso, resta demonstrada a possibilidade de enquadramento do tijolos, cimentos, argamassa, concreto refratário como insumo para creditamento de IPI, na forma realizada pela Contribuinte.

Neste mesmo sentido já se posicionou este Colegiado através do Acórdão nº 3402-007.295, pelo qual, por maioria de votos, acompanhado por esta Relatora, deu provimento ao recurso voluntário, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

INSUMOS. DIREITO CREDITÓRIO. PRODUTOS E MATERIAIS REFRAFATÁRIOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. COMPROVAÇÃO TÉCNICA. IMOBILIZADO. NÃO ENQUADRAMENTO.

Entende-se como correto o enquadramento de produtos e materiais refratários no conceito de "produtos intermediários" ou assemelhados nos estritos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79, reconhecendo-se o correspondente direito ao creditamento 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.

Recurso Voluntário provido

No r. voto condutor do acórdão em referência, a Ilustre Relatora Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula assim fundamentou suas conclusões, as quais peço vênua para reproduzi-las a título de fundamentação:

A fiscalização da diligência discorda do entendimento acima, ratificando o entendimento do autuante no sentido de que seria aplicável ao caso a segunda parte do item 8 da NBC TG 276, na qual, segundo interpreta, teria havido uma flexibilização com relação ao período de vida útil do produto.

Embora pareça até verossímil o raciocínio da fiscalização acerca da flexibilização da questão temporal na segunda parte desse dispositivo, cabe ainda investigar se tais produtos poderiam ser considerados os referidos "Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno", o que foi objeto de questionamento pelo Colegiado no item b.2) da Resolução.

Como já mencionado na Resolução, os materiais refratários objeto das glosas são essencialmente: argamassa, blocos, cadinhos, caixa de refrigeração, cimento, concreto, lanças, luvas, manilhas, massas, placas, plugs, potes, refratário aluminoso moldado, tampas, tampões, tijolos e válvulas.

De um lado, a fiscalização autuante meramente afirmou que esses produtos de mais variada natureza seriam "Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno", sem apresentar qualquer justificativa para tal entendimento.

De outro lado, foi juntado aos autos o Parecer Técnico elaborado pelo Departamento de Tecnologia em Mineração e Metalurgia da Fundação GORCEIX, que assim respondeu a esse quesito:

(...)

Dessa forma acata-se o entendimento de que os produtos refratários sob análise não podem ser considerados como "Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno", conforme constou em Parecer Técnico da Fundação GORCEIX, não havendo que se falar em aplicação do item 8 da NBC TG 27 segunda parte, como pretendeu a fiscalização.

Assim, concorda-se com a análise efetuada pela KPMG no sentido de que: a) relativamente aos materiais refratários, não foram efetuados lançamentos em contas contábeis integrantes do grupo Ativo Imobilizado das Demonstrações Financeiras da Usiminas; e b) o procedimento contábil adotado pela Usiminas respeita as regras e princípios geralmente aceitos em contabilidade à época dos fatos; o que se adequa ao comando contido no item 10.4 do Parecer Normativo CST nº 65/79:

10.4 - Note-se, ainda, que a expressão “compreendidos no Ativo Permanente” deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser juris tantum aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos.

Ultrapassada essa questão, resta saber se os produtos refratários sob análise poderiam ser considerados como “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”, referidos no item 11 do Parecer CST, conforme delineamentos dados nos seus itens 10.1 a 10.3, abaixo transcritos:

10.1 - Como o texto fala em ‘incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários’, é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários ‘stricto sensu’, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão ‘consumidos’ sobretudo levando-se em conta que as restrições ‘imediate e integralmente’, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

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

(...)

É verdade, como diz a fiscalização, que é irrelevante a questão da classificação fiscal, eis que, em determinadas situações, as partes e peças podem eventualmente receber a mesma classificação fiscal da máquina que integram, mas nem por isso deixariam de ser “partes e peças”.

Não obstante isso, não parece nada verossímil classificar, como pretende a fiscalização, como “partes e peças de máquinas”, os produtos descritos como argamassa, blocos, cadinhos, caixa de refrigeração, cimento, concreto, lanças, luvas, manilhas, massas, placas, plugs, potes, refratário aluminoso moldado, tampas, tampões, tijolos e válvulas, ora sob análise.

Dessa forma, tendo em vista que os produtos refratários objeto das glosas não podem ser considerados como “partes e peças de máquinas” e nem podem ser classificados no ativo permanente (imobilizado), bem como, conforme atesta o

Parecer Técnico, são consumidos no processo industrial da recorrente majoritariamente pelo desgaste em função do seu contato com o produto em elaboração, entende-se como correto o seu enquadramento no conceito de "produtos intermediários" ou assemelhados nos estritos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79, reconhecendo-se o correspondente direito ao creditamento de IPI como insumo.

Por tais razões, voto por afastar a glosa dos créditos originados de tais aquisições, com o provimento do recurso voluntário neste ponto.

2.2. Aquisição de "BIGBAGS"

Com relação aos Bigbags (containers flexíveis), a Contribuinte havia esclarecido em manifestação de e-fls. 750-753, a seguinte descrição sobre a forma de utilização no processo industrial de cimento:

- 1 - os bag's são colocados nos bicos de enchimento
- 2 - efetuamos acionamento da válvulas de enchimento até completar 1750 kg
- 3 - após efetuado enchimento os bag's são vibrados
- 4 - após serem vibrados, são lacrados e liberados para estocagem

A 2ª Turma da DRJ de Juiz de Fora/MG manteve o lançamento com a seguinte conclusão:

c) Do creditamento relativos à aquisição de "BIGBAGS" O impugnante arguiu ser esse material de uso recente na empresa e *"ainda não é possível estabelecer o tempo de vida útil, entendendo tratar-se de produto que participa do processo industrial e comercial "* Primeiro cabe salientar que esse material de transporte (bigbags), já estava sendo usado há mais de um ano quando foi realizada a ação fiscal. Além do que conforme apurado, o container flexível - denominado BIGBAG, com capacidade de 1.750 kg, serve para transportar o produto acabado para a filial, sendo **reaproveitado** posteriormente.

Os créditos de IPI sobre as aquisições de embalagens ficam restritos àquelas que acompanham o produto até seu destino final. **As bigbags em questão acondicionam o cimento até outro estabelecimento do contribuinte e retomam para serem reutilizadas e como tal caracterizam-se com bem permanente.**

Como determina o inciso I do art. 164 do RIPI, estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para **emprego na industrialização de produtos tributados desde que consumidos no processo de industrialização.**

O mesmo regulamento em seu art. 4º definição 0 que seria industrialização, como podemos aferir pela transcrição a seguir:

(...)

Assim, por não constituírem embalagem no estrito senso do mandamento legal, servindo apenas para o transporte do produto acabado entre unidades

fabris, as bigbags, não dão direito ao crédito de IPI. Precedente a glosa. (sem destaques no texto original)

Em peça de recurso voluntário a Contribuinte assim argumentou:

4.2. DEMAIS CREDITAMENTOS GLOSADOS

No mais, reitera a RECORRENTE todos os esclarecimentos prestados em atendimento aos diversos questionamentos do Auditor Fiscal, e argumentos da inicial registrando, ainda, que o fato apontado no relatório de que a empresa possui BIGBAGS a mais de 14 meses nada revela, isto porque como evidenciado nos esclarecimentos é material de recente uso e não se estabeleceu ainda, uma rotina de utilização.

Se a ter a data de documentos sem uma averiguação in loco, acompanhando-se a forma e periodicidade de utilização é uma forma simplista e apreçada de tirar conclusão.

Diante disto, volta a insistir a impugnante que ainda não é possível estabelecer o tempo de vida útil, entendendo tratar-se de produto que participa do processo industrial e comercial da empresa, sofrendo desgaste paulatino em contato direto com o produto, pelo que correto o procedimento adotado.

Considera-se embalagem de transporte aquela utilizada para acondicionar, embalar e propiciar o transporte de mercadorias desde o remetente até o estabelecimento destinatário, sem que seu respectivo valor seja computado no valor total da operação, nem tampouco cobrado do destinatário da mercadoria. Essas embalagens devem retornar ao estabelecimento de origem ou a outro pertencente ao mesmo titular, após cumprirem sua finalidade.

Assim previa o Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), vigente por ocasião do fato gerador:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, **salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou**

Embalagens de Transporte e de Apresentação

Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

§ 1º Para os efeitos do inciso I, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive

valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e

II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso II aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e atos administrativos.

§ 3º O acondicionamento do produto, ou a sua forma de apresentação, será irrelevante quando a incidência do imposto estiver condicionada ao peso de sua unidade.

De acordo com os esclarecimentos constante às fls. 754 dos autos, big bag é um recipiente para embalagem constituído com material flexível, dobrável, destinado ao transporte de materiais sólidos na forma de pós ou grãos, por qualquer modalidade de transporte, dotado de dispositivos que facilitem sua movimentação mecânica (alças), com resistência e durabilidade suficientes para suportar movimentações de acordo com as normas vigentes.

Ocorre que a Fiscalização esclareceu em Relatório Fiscal que na diligência efetuada junto à empresa, constatou-se que os containeres flexíveis são utilizados exclusivamente como embalagem para transporte e, após preenchidos com cimento, são estocados e posteriormente enviados às filiais da empresa, por via rodoviária, retornando à indústria. Tais fatos foram declarados pelo Gerente de Produção da empresa.

Diante da dúvida levantada, foi solicitado em Resolução que a Contribuinte prestasse esclarecimentos se os containeres flexíveis são efetivamente utilizados exclusivamente como embalagem para transporte, retornando à indústria após utilização. Todavia, tal quesito não foi respondido pela empresa.

Outrossim, destaco igualmente a seguinte observação apontada em Relatório Fiscal:

Lembrando que as primeiras entradas dos containeres flexíveis, de acordo com os dados da planilha Intimação SRF, ocorreram em 23/05/2006 e a resposta, na qual afirma que ainda não era possível estabelecer o tempo de vida útil, é datada de 08/08/2007, conclui-se que a vida útil de tais produtos já havia ultrapassado quatorze meses no momento da resposta. Por conseguinte, conforme a NBC T 19.1 do CFC, os containeres são ativos que deveriam estar contabilizados no ativo imobilizado, sendo o creditamento de IPI decorrente de sua aquisição vedado pelo inciso I do art. 25 da Lei 4.502/64.

Diante das constatações acima e, considerando a ausência de esclarecimentos pela Recorrente quanto à dúvida suscitada, em especial sobre a reutilização de tais embalagens, deve ser mantida a autuação neste ponto.

2.3. Multa de ofício e juros de mora.

Pede a Recorrente pela exclusão da taxa Selic como índice de correção do crédito tributário, aplicando-se o índice de juros de 12% ao ano, nos termos do 161, § 1º do Código Tributário Nacional.

Aplica-se, neste caso, a Súmula CARF nº 108, que assim dispõe:

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

Portanto, neste ponto deve ser mantida a decisão recorrida.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a glosa dos créditos originados de aquisições de tijolos, cimento, argamassa e concreto refratários.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos