



**Processo nº** 13609.001263/2005-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-006.157 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de novembro de 2019  
**Recorrente** INSIVI - INDÚSTRIA SIDERÚRGICA VIANA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/11/2005 a 30/11/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS REFRATÁRIOS. ITENS NÃO CONTABILIZADOS EM ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

As despesas com aquisições de material refratário, que não devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado, observando-se o critério da essencialidade e relevância, subsumem-se no conceito de insumo para indústrias siderúrgicas, ensejam a tomada de créditos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafetá Reis, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo.

## Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

"A contribuinte aqui qualificada pleiteia neste processo compensação de crédito de Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa relativa ao mês de novembro/2005, informando possuir créditos no montante de R\$40.804,85 à fl. 03.

Segundo Relatório Fiscal de fls. 34/39 constante do processo nº 13609.000416/2005-43, procedida à verificação dos créditos informados pela empresa por intennoéio dos documentos de fls. 04/326, e em diligência realizada na empresa, constatou-se:

1. Glosas efetuadas.

- Durante todo o ano de 2005 a empresa apurou créditos advindos da aquisição de insumos discriminados em sua planilha como concreto refratário, tijolo refratário. Castibar, aditivo líquido Castekpump, argamassa refratário e massa refratário. Intimada, a empresa esclareceu "que todos os materiais supra citados compõe o revestimento do alto-forno e canal de vazamento do metal líquido (ferro gusa). Tem a propriedade refratária (resistência a temperaturas elevadas), usados para proteção das partes metálicas que estruturam os equipamentos. No processo de produção esses materiais são degradados por abrasão ou reações químicas e incorporados diariamente ao produto final (feno gusa)";

- Entende a autoridade fiscal que, nos tenros do art. 8º da IN 404/2004, para ser considerado como insumo o bem adquirido deve sofrer alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não seja bem incluído no ativo imobilizado;

- Cita Resolução do Conselho Federal de Contabilidade que aprovou a NBC T 19. 1, a qual estabelece em seu item nº 19.1.1.1, critérios e procedimentos para registro contábil de ativo imobilizado tangível. Entende que seu item "*19.1.3.2. Peças separadas e equipamentos de manutenção que podem ser usados somente em um determinado item do clivo imobilizado devem ser registrados como imobilizado*" se aplica ao caso em questão;

- Cita, ainda, o NPC 7 - Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON nº 7 de 18/01/2001, cujo objetivo é determinar o tratamento contábil para o ativo imobilizado. Afirma a autoridade fiscal que este pronunciamento é ainda mais claro sobre o tratamento contábil a ser dado aos materiais refratários, transcrevendo o seu item 33 e grifando certos trechos:

"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 unia 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 irão 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**"

- Conclui em razão do exposto que tais aquisições não geram direito a crédito de PIS e Cofins, por não caracterizarem-se como insuetos, razão pela qual foram glosados os créditos referentes a estes materiais.

2. Da determinação da relação percentual entre a receita bruta e a receita exportada.

- Em sua planilha contendo os dados referentes às exportações — ano 2005, a empresa informa o dia 01/01/2005 como data de embarque da exportação relativa ao despacho de

exportação nº 2050013024/8, o qual, como única exportação registrada neste mês, serviu de base para apuração de seus créditos relativos ao mês de janeiro de 2005. Porém, como se constata da tela extraída do sistema Siscomex (fl. 329 do processo nº 13609.000416/2005-43), o despacho está registrado como tendo sido embarcado em 01/01/2004.

- Cita em sequência a Portaria MF 356/88, item I, e o art. 51 da IN 28/94.

para concluir que a determinação da receita de exportação dá-se no momento do efetivo embarque dos produtos destinados ao exterior. E ainda, a data a ser considerada como data de embarque, para todos os efeitos fiscais, será aquela averbada no Siscomex. - 3. Da apuração dos créditos.

- Finalizando, elabora planilha demonstrando os créditos de PIS e Cotins Mercado Externo relativos ao ano de 2005, a qual evidencia a existência de crédito (PIS) para o mês de novembro/2005 ,no valor de R\$35.954,03.

Com base no Relatório Fiscal precitado, decidiu a autoridade jurisdicionante pela homologação parcial da compensação com o débito discriminado na tabela de fl. 29, em face da existência do crédito no valor de R\$35.954,03 (Despacho Decisório de fls. 29/31).

Irresignada com o deferimento parcial do seu pedido, do qual teve ciência em 31/05/2010 (fl. 33), a interessada apresenta em 21/06/2010, a manifestação de inconformidade às fls. 34/44, com as argumentações abaixo sintetizadas:

- Torna-se manifestamente ilegítimo as causas alegadas no Despacho Decisório para a glosa dos créditos da recorrente, máxime não constando de normas hierarquicamente superiores, as restrições aventadas.

- Os produtos relacionados no Despacho Decisório são efetivamente aplicados e consumidos na atividade fim da empresa, razão pela qual não podiam e não podem ser contabilizados como bens do ativo imobilizado, já que a vida útil dos mencionados bens não ultrapassa o período de 1 (um) ano (Art. 301, § 2º RIR/99), além de se incorporarem diariamente ao produto final (ferro gusa), e todos eles terem preço unitário não superior a R\$ 326,61 (Art. 301 do RIR/99).

- Referidos produtos consistem em insuetos diretos, materiais intermediários, auxiliares ou bens utilizados na atividade industrial, pois necessariamente participam da consecução do objeto da atividade empresarial, se incorporam ao produto final mediante perda total de suas características físicas-químicas, sendo, assim, indispensáveis na consecução dos objetivos sociais da recorrente.

- Com efeito, dada à aplicação de referidos produtos no revestimento interno do alto forno, são produtos intermediários de consumo integral, gerando, em consequência, direito de crédito.

- Quanto ao segundo ponto, atinente à efetiva data do embarque relativa ao despacho de exportação nº 2050013024/8, afirma que se deu em 01/01/2005 e não 01/01/2004.

Acrescenta que, sobre isto, o Contador da Empresa já havia alertado o Auditor Fiscal quando das verificações fiscais.

- Em seguida, a interessada contactou a empresa Rodos Agência Marítima Ltda, encarregada dos serviços relacionados às exportações da empresa, para que tomasse providênciia no sentido de esclarecer o ocorrido. Infelizmente, o Auditor Fiscal preferiu raios aguardar os esclarecimentos e comprovações que estavam sendo providenciados, e elaborou o Mapa dos Créditos relativos ao 1º Trimestre de 2005 sem considerar nenhum valor a título de exportação do mês de janeiro/2005.

- Mas, os esclarecimentos e comprovações solicitados pela Recorrente vieram, não deixando nenhuma dúvida que a data de embarque é realmente 01 /01 /2005. Os documentos de n°s 01 e 02 comprovam que a data de 01/01/2004 foi inserida erroneamente, sendo a data correta 01/01/2005.

- Finalmente, para esclarecer qualquer dúvida, junta o documento nº 03 comprovando a regularização da situação junto à RFB.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e apresenta a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2005 a 30/11/2005

COMPENSAÇÃO.

Somente são passíveis de compensação os créditos comprovadamente existentes, devendo estes gozar de liquidez e certeza na data da apresentação/transmissão da Declaração de Compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

O Recurso Voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, que:

(i) durante o ano de 2005, apurou referidos créditos originários também da aquisição de insumos discriminados em planilha apresentada à fiscalização, esclarecendo, ainda, em atendimento a intimações posteriores (constantes do PTA nº 13609.000416/2005-43) a forma de utilização dos referidos produtos, pontuando que os mesmos (concreto refratário, tijolo refratário, dentre outros) eram degradados por reações químicas e diariamente incorporados ao produto final, qual seja, ferro gusa;

(ii) As compensações foram objeto de uma análise genérica constante de relatório relativo ao PTA nº 13609.000416/2005-43, no qual foi sustentado que os materiais refratários empregados na manutenção do forno foram contabilizados indevidamente, pois deveriam ter sido registrados no ativo imobilizado;

(iii) a controvérsia, cinge-se, neste momento, a análise dos créditos oriundos das aquisições de material refratário cuja glosa foi mantida pela DRJ, que se limitou a sustentar as disposições constantes das Instruções Normativas no 358/2003 e 404/2004;

(iv) é falacioso o argumento fiscal de que os refratários deveriam ser considerados bens do ativo permanente da empresa (pelo menos no âmbito tributário não deveriam ser), eis que se consomem consideravelmente ao longo da produção, sofrendo desgaste, dano e perda de propriedades no processo produtivo, a reclamar a sua constante reposição;

(v) o que está sendo debatido nos autos, é a possibilidade de creditamento por empresa siderúrgica de créditos gerados por refratários que são indispensáveis ao processo siderúrgico, são isolantes térmicos cujo manuseio com altas temperaturas é constante, demonstrando-se, assim, o seu inegável desgaste e consumo na produção, a repelir sua classificação fiscal como bem do ativo imobilizado. Este isolamento é o que permite a qualidade e pureza do produto final, sendo, assim, os refratários imprescindíveis e intrínsecos ao processo produtivo de uma siderúrgica e nele consumidos com uma intensidade tal, que não se afigura adequado equipará-los a bens do ativo permanente;

(vi) o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal sempre aceitaram que os materiais refratários devem gerar direito ao creditamento no processo siderúrgico, pois são essenciais e se consomem em tal processo; e

(vii) a utilização e o consumo no processo produtivo dos materiais em comento foram demonstrados desde a fase de fiscalização;

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

Como visto, a controvérsia cinge-se a glosa dos créditos relativos a aquisições de material refratário.

Em relação ao mérito do recurso, nesta parte, algumas considerações introdutórias se fazem necessárias.

Marco Aurélio Grecco (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

O escólio de Aliomar Baleiro é elucidativo para a questão posta em debate:

"É uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa "input", isto é, o conjunto dos fatores produtivos, tais como matérias-primas, energia, trabalho, amortização de capital, etc, empregados pelo empresário para produzir o "output" ou o produto final (...)" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9<sup>a</sup> edição, pág. 214)

O Superior Tribunal de Justiça entende que são ilegais as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 que embasaram a decisão recorrida, conforme a seguir:

"PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".
3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.
4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do

mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

**5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido." (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Imperioso esclarecer que por ocasião do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo a Corte Superior assim se posicionou sobre a matéria:

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTITUTIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal

como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte." (REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Excerto do voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, no processo 10247.000002/2006-63 é elucidativo para o caso em debate:

"Portanto, “insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo."

Ainda, de processo relatado pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

#### CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abranger todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais." (Processo 11065.101167/2006-52; Acórdão 9303-005.612; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 19/09/2017).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte entendeu que ao caso, se aplica o contido na Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, e assim, se posicionou sobre o tema:

“Observa-se, assim, que dos dispositivos acima transcritos emana igual definição para insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, o que permite tratar conjuntamente ambas as contribuições sociais para a questão ora discutida.

A interessada afirma que os produtos relacionados no Despacho Decisório são efetivamente aplicados e consumidos na atividade fíco da empresa, razão pela qual não podiam e não podem ser contabilizados como bens do ativo imobilizado, já que a vida útil dos mencionados bens não ultrapassa o período de 1 (um) ano (Art. 301, § 2º RIR/99), além de se incorporarem diariamente ao produto final (ferro gusa), e todos eles terem preço unitário não superior a R\$ 326,61 (Art. 301 do RIR/99).

Em primeiro lugar, deve ser dito que a interessada não traz nenhuma prova que suporte suas alegações, ao contrário do procedimento da autoridade fiscal. Além disto, especificamente com relação à referência feita ao Art. 301 do RIR/99, esqueceu de mencionar o § 1º do precitado Artigo, o qual estabelece:

*"Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei 112 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 32, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).*

*§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.*

*§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º)*

Especificamente, a afirmativa de que todos os produtos objetos da glosa têm preço unitário não superior a R\$326,61 contradiz, inclusive, as próprias planilhas trazidas pela interessada, conforme, por exemplo, fls. 65, 75 e 76 do processo nº 13609.000416/2005-43, nas quais todas as aquisições tem valor superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos.

Assim, prevalecem as glosas procedidas dos créditos advindos da aquisição de insumos discriminados como "concreto refratário, tijolo refratário, Castibar, aditivo líquido Castekpump, argamassa refratário e massa refratário".

No caso, compreendo que a Recorrente possui razão em seu pleito recursal.

Considerando a atividade siderúrgica exercida pela Recorrente, os materiais refratários, são insumos necessários e indispensáveis ao seu processo produtivo.

Em recente julgado, em processo envolvendo a própria Recorrente e já mencionado nos autos, qual seja, o de nº 13609.000416/2005-43, o CARF, por unanimidade de votos deu provimento ao Recurso Voluntário interposto, em que foi reconhecido que as despesas com materiais refratários não devem ser contabilizadas em ativo imobilizado e que constituem insumos da atividade produtiva.

Referida decisão apresenta a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS REFRATÁRIOS. ITENS NÃO CONTABILIZADOS EM ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

As despesas com aquisições de material refratário, que não devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado, observando-se o critério da essencialidade e relevância, subsumem-se no conceito de insumo para indústrias siderúrgicas, e ensejam a tomada de créditos.” (Processo nº 13609.000416/2005-43; Acórdão nº 3003-000.263; Relator Conselheiro Marcos Antonio Borges; sessão de 15/05/2019)

Assim, é de se reproduzir excertos do voto condutor:

“A Recorrente tem como atividade econômica precípua a exploração da indústria siderúrgica, produção de ferro gusa e fundição.

Sustenta seu direito a apurar **créditos oriundos das aquisições de material refratário**, o qual se trataria de serviço indispensável ao processo siderúrgico, consumido de forma direta em sua atividade. Esclarece que esses materiais são isolantes térmicos cujo manuseio com altas temperaturas é constante, o que permite a pureza do produto final, a duração dos ativos e a qualidade do produto, sendo, segundo a recorrente, mais que essenciais, imprescindíveis ao processo produtivo de uma siderúrgica.

Alega ainda que é incorreta a contabilização dos bens originários dos créditos como ativo imobilizado, já que a vida útil dos mencionados bens não ultrapassa o período de um ano (art.301, §2º RIR/99), ou seja, os materiais glosados se desgastam em ação direta sobre o produto em fabricação.

A glosa dos créditos de PIS e Cofins sobre materiais refratários se deu por estes serem classificados no ativo imobilizado e não se caracterizarem como insumos.

Como se depreende das normas contábeis, devem ser classificados no Ativo Não Circulante, no subgrupo imobilizado, “os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens” (Lei nº 6.404/76, art. 179, IV).

O entendimento da autoridade fiscal ao incluir os materiais refratários em discussão no conceito de bens do ativo imobilizado, se baseou no item 8 da NBC TG 27 (R1), 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.

Cita, ainda, o NPC 7 - Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON nº 7 de 18/01/2001, cujo objetivo é determinar o tratamento contábil para o ativo imobilizado. Afirma a autoridade fiscal que este pronunciamento é ainda mais claro sobre o tratamento contábil a ser dado aos materiais refratários, transcrevendo o seu item 33 e grifando certos trechos:

"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**". Assim, como regra, devem-se classificar as peças ou partes de máquinas no imobilizado, que serão contabilizadas como adição ao imobilizado em operação e não como despesas, ressalvados os gastos de diminuto valor unitário e de vida útil inferior a um ano, que a própria legislação fiscal (art. 15 do Dec. 1598/77) permite a escrituração como despesas do exercício.

O acórdão recorrido faz alusão à "definição de insumos" contida nas instruções normativas (IN nº 358/2003 e 404/04) e quanto a alegação da Recorrente que os materiais refratários não podem ser contabilizados como bens do ativo imobilizado, já que a vida útil dos mencionados bens não ultrapassa o período de 1 (um) ano (Art. 301, § 2º, RIR/99), além de se incorporarem diariamente ao produto final (ferro gusa), e todos eles terem preço unitário não superior a R\$326,61 (Art. 301 do RIR/99), deixou consignando que a interessada não trouxe nenhuma prova que suporte tais alegações, mantendo as glosas procedidas dos créditos advindos da aquisição de insumos discriminados como "concreto refratário, tijolo refratário, Castibar, aditivo líquido Castekpump. argamassa refratário e massa refratário". Conforme consignado no primeiro tópico, deve-se afastar aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004, devendo, conforme posição firmada pelo STJ, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços.

No entanto, no cálculo das contribuições Não-Cumulativas somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, conforme conceito explicitado acima, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, o que implicaria apenas no desconto dos créditos sobre os valores dos encargos de depreciação, incorridos no mês, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

A recorrente discorda do enquadramento dos materiais refratários no conceito de bens do ativo imobilizado, aduzindo que os materiais glosados se desgastam em ação direta sobre o produto em fabricação e a vida útil dos mencionados bens não ultrapassa o período de um ano (art.301, §2º RIR/99).

Nos termos do Laudo Técnico apresentado pela recorrente em sede de recurso voluntário (fls. 565/567), os materiais refratários diversos (argamassa e concreto refratário) são utilizados como revestimentos térmicos nos fornos, recipientes, condutos e canais nas diferentes etapas da produção do ferro gusa, porém seriam consumidos na produção e se integrariam no produto final, num período inferior a 01 (um) ano, conforme trecho abaixo:

*"Os materiais refratários diversos compõem o revestimento interno dos alto-fornos e canais de vazamento do metal líquido, devido suas propriedades de resistir a temperaturas elevadas, para proteção das partes metálicas que estruturam os equipamentos. Porém durante o processo de produção do ferro gusa (processo de redução), os materiais refratários são degradados por processos físico químicos, sendo incorporados aos produtos e subprodutos, conforme reações abaixo;"*

*(...)Os produtos (materiais refratários), se consomem/desgastam num período inferior a 01 (um) ano de funcionamento do alto-forno para produção do ferro gusa."*

Primeiramente, entendo que não assiste razão à recorrente quanto ao ônus da prova. Nos pedidos de ressarcimento/compensação, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado/compensado é do reclamante, neste caso, do contribuinte. As normas legais, a Lei nº 13.105/2015 (novo CPC), art. 373, inciso I, e a Lei nº 9.784/1999, art. 36, preveem que cabe ao interessado provar os fatos que alega.

No mérito, verificamos a alegação da recorrente quanto à classificação contábil dos materiais glosados:

O art.179 da Lei 6.404/76 assim define:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte; II no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia; III em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa; IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007)

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Da leitura do artigo depreende-se que são classificados no Ativo Imobilizado os itens cujo tempo de vida útil seja superior ao exercício social, no caso, de 1 ano. Corroboram nesse sentido as normas e práticas contábeis brasileiras. A Interpretação Técnica Ibracon nº 1/2006 assim expressa:

33. Os componentes principais de alguns bens do imobilizado podem precisar de reposição a intervalos regulares. Por exemplo, um forno poderá precisar de revestimento refratário depois de um certo número de horas de uso, ou o interior de uma aeronave poderá necessitar de reposição diversas vezes durante a vida da fuselagem. Os componentes são contabilizados como ativos individuais e separados porque têm vidas úteis diferentes daquelas dos bens do imobilizado aos quais se relacionam. Portanto, desde que os critérios de reconhecimento no parágrafo 17 sejam atendidos e que a entidade tenha estabelecido o prazo de depreciação, **baseando-se na vida útil destes ativos separados (e não o item a que eles pertencem)**, o dispêndio incorrido na reposição ou renovação do componente é imobilizado como aquisição de um ativo separado e o ativo substituído é baixado dos livros.

Desse modo, embora os materiais refratários das indústrias siderúrgicas vinculem-se à proteção do equipamento, e não agreguem características peculiares ao produto, as normas e práticas contábeis indicam sua contabilização em separado do equipamento, quando tenham vida útil significativamente diferente, como é o caso presente.

Como os itens têm vida útil inferior a 1 ano, conforme comprovado por Laudo Técnico que, apesar de ter sido apresentado apenas em sede de recurso voluntário, deve ser considerado face ao princípio da verdade material, com respaldo ainda na alínea “c” do § 4º art. 16 do PAF (Decreto nº 70.235/1972), são contabilizados diretamente como despesas (§ único do art. 179 da Lei 6.404/76), então não são contabilizados no Ativo Imobilizado.

No mesmo sentido, especificamente no caso de crédito de IPI, confira-se ementa do Acórdão nº 3201-004.300 da 1<sup>a</sup> Turma Ordinária/2<sup>a</sup> Câmara dessa Seção:

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

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

Os materiais refratários participam diretamente de todo o processo de industrialização na siderurgia e inutilizam-se em função de sua exposição física aos produtos fabricados. Tendo em vista a recente decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo-se observar o critério da essencialidade e relevância, as despesas com as aquisições de material refratário devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02.

Assim, verifico que os materiais refratários glosados são essenciais para o processo produtivo da Recorrente que é uma siderúrgica, enquadrando-se no conceito de insumos firmado pelo STJ para fins de creditamento do PIS e da COFINS, por serem inerentes à atividade da recorrente e essenciais ao seu processo produtivo e desgastam-se com sua utilização, em período inferior a um ano, não integrando o ativo imobilizado.

Dessa forma, as glosas dos créditos de Cofins sobre os materiais refratários são indevidas.”

A conclusão posta pelo ilustre Conselheiro relator assim consigna:

“Diante do exposto, voto no sentido dar provimento ao recurso apresentado, concedendo crédito a aquisição de insumos discriminados como “concreto refratário, tijolo refratário, Castibar, aditivo líquido Castekpump, argamassa refratário e massa refratário”.

Vê-se, portanto, que se tratam dos mesmos produtos aqui em debate.

Neste caso, por concordar com o resultado do julgamento e até para se evitar decisões conflitantes é de se seguir o entendimento firmado em referida decisão.

Não obstante, o CARF possui outras decisões de que os materiais refratários são considerados insumos. Neste sentido, transcreve-se o seguinte precedente:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

REFRATÁRIOS E ASSEMELHADOS. PRODUÇÃO DE ALUMÍNIO. PIS E COFINS.

Os elementos refratários usado no processo de produção de alumínio dão direito a crédito na apuração do PIS e da COFINS, não necessitando que atendam aos critérios advindos da legislação do IPI. Aplicação do critério da essencialidade ao processo produtivo. (...)" (Processo n.º 13204.000022/2003-86; Acórdão n.º 3401-006.686; Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; sessão de 23/07/2019)

Embora tratando-se de crédito de IPI, o CARF, de igual modo, entende que os gastos incorridos com materiais refratários geram direito ao crédito. Vejamos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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

As peças, partes de equipamentos e materiais refratários que revestem os fornos e equipamentos das indústrias siderúrgicas, que se consumam em contato direto com o produto e que não devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado, podem gerar crédito de IPI. Aplicação vinculante do Resp 1075508/SC." (Processo n.º 11065.720674/2017-42; Acórdão n.º 3302-007.478; Relator Conselheiro Walker Araujo; sessão de 20/08/2019)

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/06/2012 a 31/12/2013

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

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

Recurso Voluntário Provido." (Processo n.º 11065.721468/2017-50; Acórdão n.º 3201-004.300; Relator Conselheiro Marcelo Giovani Vieira; sessão de 23/10/2018)

No tópico, portanto, é de se dar provimento ao Recurso Voluntário para concedendo crédito a aquisição de insumos discriminados como "concreto refratário, tijolo refratário, Castibar, aditivo líquido Castekpump, argamassa refratário e massa refratário.

Dante do exposto, voto em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

Fl. 13 do Acórdão n.º 3201-006.157 - 3<sup>a</sup> Sejul/2<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 13609.001263/2005-51