



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.001562/2010-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-010.920 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de agosto de 2023
Recorrente AVG SIDERURGIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

INSUMOS. ESCRITURAÇÃO DO CRÉDITO DO IPI.

As partes e peças de máquinas, por expressa disposição do Parecer Normativo CST nº 65/79, não integram o crédito de IPI a ser escriturado. Da mesma forma, os produtos que devam ser registrados como ativo imobilizado, também não podem servir de base de cálculo para créditos do IPI. Os materiais refratários utilizados em reforma de instalações industriais de siderúrgicas não geram crédito de IPI, em conformidade com o Parecer CST nº 260/71.

CRÉDITO DE IPI. CONTATO FÍSICO.

A legislação aplicável, em especial o Parecer Normativo CST nº 65/79, adotou a tese da necessidade de contato físico com o produto em fabricação para que seja admitido o creditamento de IPI. Tal definição foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de Recurso Repetitivo através do REsp 1.075.508/SC e mantém-se nos julgados posteriores daquele tribunal superior.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI INDEVIDO. LANÇAMENTO DO IPI. FALTA DE RECOLHIMENTO.

A concessão e o aproveitamento de qualquer benefício ou incentivo fiscal estão subordinados ao preenchimento dos requisitos e condições determinados pela legislação de regência. É lícito ao Fisco proceder à glosa do crédito presumido do IPI irregularmente apropriado.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CUSTO DE AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. MÉTODO ALTERNATIVO DA LEI Nº 10.276/2001. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração do crédito pelo método alternativo da Lei nº 10.276/2001, não admite, por expressa disposição legal, a inclusão de custos relativos a aquisições de não contribuintes das contribuições PIS e COFINS.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CONFIGURADO.

O indeferimento de pedido de perícia não configura vício de nulidade por cerceamento ao direito de defesa nos casos em que a autoridade julgadora, fundamentadamente, demonstra que a produção da prova pericial era desnecessária e prescindível para o deslinde da controvérsia.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ART. 173, I, DO CTN

Verificada no caso concreto a ausência de pagamentos antecipados, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN para contagem do prazo decadencial.

CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Não compete à autoridade julgadora administrativa afastar o direito positivado e apreciar alegados vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que reconhecia em parte a decadência e o direito ao desconto de crédito em relação aos refratários, bem como o conselheiro Mateus Soares de Oliveira, que reconhecia apenas a decadência parcial.

Hélcio Lafeta Reis - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ricardo Sierra Fernandes - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Mateus Soares de Oliveira, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

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:

“Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigência de crédito tributário do Imposto sobre Produtos Industrializados lavrado contra a interessada, na qual foram apurados valores a pagar para as competências 01/2005 a 03/2005 e 06/2005 a 03/2006 (fls. 199 a 200).

O total do crédito tributário constituído foi de R\$ 2.431.942,53 na data da lavratura (04/11/2010, fl. 197), sendo R\$ 1.046.847,31 de imposto, R\$ 785.135,43 de multa proporcional e R\$ 599.959,79 de juros de mora.

A autuação se deu em razão da glosa dos créditos abaixo relacionados:

Ano	Período	Valor do Crédito	Descrição
2005	Janeiro	881.887,20	Crédito Presumido Extemporâneo
2005	Outubro	16.008,57	Por entradas do mercado nacional
2005	Novembro	4.270,45	Por entradas do mercado nacional
2005	Dezembro	14.652,70	Por entradas do mercado nacional
2006	Janeiro	124.765,15	Por entradas do mercado nacional
2006	Fevereiro	5.388,24	Por entradas do mercado nacional

Em relação ao crédito presumido extemporâneo, a glosa se deu em razão da vedação ao aproveitamento de tal crédito em relação às compras de carvão vegetal de pessoas físicas, da prescrição parcial dos valores referentes aos anos-calendário 1998 e 1999 (a interessada alega ser o crédito relativo aos anos-calendário 1998 a 2002) e da ausência de entrega do DCP relativo ao período (fls. 192 e 193).

Em relação aos créditos por entradas do mercado nacional, a glosa se deu em razão de serem entradas de refratários, incorporados às instalações industriais da interessada, conforme Pareceres Normativos CST nº 65/1979, 260/1971, 181/1974, bem como, em relação ao mês de outubro/2005, pela falta de apresentação das Notas Fiscais.

Cientificada em 08/11/2010 (fls. 196 e 198), a interessada apresentou, em 08/12/2010, a impugnação de fls. 212 a 225, na qual alega, em síntese:

- Teria ocorrido decadência dos períodos de apuração janeiro/2005 a outubro/2005, dado ser o IPI apurado pela sistemática da homologação, incidindo o prazo do art. 150, §4º do CTN.
- O princípio da não cumulatividade, insculpido no art. 153, §3º, II, da CF garantiria o crédito quanto aos refratários.
- Os Pareceres Normativos utilizados como fundamento para as glosas dos refratários esvaziam o conteúdo normativo do princípio da não cumulatividade.
- A ausência de prova de que os refratários não foram consumidos no processo de industrialização por parte da fiscalização implica em nulidade do lançamento por violação aos arts. 142 e 149, V, do CTN.
- Afirma que os refratários são consumidos, em razão das condições adversas a que se sujeitam no alto forno, citando jurisprudência que entende ser favorável à sua pretensão.
- Quanto ao crédito presumido, entende haver direito ao crédito nas compras por pessoas físicas, alegando que as restrições constantes das Instruções Normativas vigentes foram além das disposições da Lei nº 9.363/1996 sobre a matéria, violando também o art. 111 do CTN e o art. 150, §6º da CF.
- Entende que a alegada decadência do direito à constituição do crédito quanto ao mês de janeiro/2005 (ocasião da escrituração do crédito presumido extemporâneo) tornaria irrelevante a prescrição dos créditos relativos a 1998 e 1999.
- Requer a realização de perícia, com os seguintes quesitos, indicando assistente técnico:

1. Poderia o sr. perito descrever todas as etapas do processo industrial da Impugnante?
2. Em qual(is) dessa(s) etapa(s) são aplicados os produtos refratários objeto do auto de infração?
3. Como são aplicados esses produtos?
4. São eles essenciais ao processo produtivo?
5. Eles se desgastam no processo produtivo a ponto de se descaracterizarem, o que implica em seu consumo?
6. É possível afirmar que seu custo é integralmente absorvido no produto final?

”

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação, não reconhecendo o direito creditório pleiteado, Acórdão 14-78.985 - 8ª Turma da DRJ/RPO, de 21 de novembro de 2017, restando assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

INSUMOS. ESCRITURAÇÃO DO CRÉDITO DO IPI. As partes e peças de máquinas, por expressa disposição do Parecer Normativo CST nº 65/79, não integram o crédito de IPI a ser escriturado. Da mesma forma, os produtos que devam ser registrados como ativo imobilizado, também não podem servir de base de cálculo para créditos do IPI. Os materiais refratários utilizados em reforma de instalações industriais de siderúrgicas não geram crédito de IPI, em conformidade com o Parecer CST nº 260/71.

CRÉDITO DE IPI. CONTATO FÍSICO. A legislação aplicável, em especial o Parecer Normativo CST nº 65/79, adotou a tese da necessidade de contato físico com o produto em fabricação para que seja admitido o creditamento de IPI. Tal definição foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de Recurso Repetitivo através do REsp 1.075.508/SC e mantém-se nos julgados posteriores daquele tribunal superior.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI INDEVIDO. LANÇAMENTO DO IPI. FALTA DE RECOLHIMENTO. A concessão e o aproveitamento de qualquer benefício ou incentivo fiscal estão subordinados ao preenchimento dos requisitos e condições determinados pela legislação de regência. É lícito ao Fisco proceder à glosa do crédito presumido do IPI irregularmente apropriado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

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

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ART. 173, I, DO CTN Verificada no caso concreto a ausência de pagamentos antecipados, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN para contagem do prazo decadencial.

CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Não compete à autoridade julgadora administrativa afastar o direito positivado sob pretexto de alegados vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

Em preliminar, alegou:

i.1) nulidade da decisão por cerceamento de defesa, dado o indeferimento de prova pericial;

i.2) a ocorrência da decadência do art 150, §4º do CTN;

No mérito, trouxe:

ii.1) a garantia do crédito quanto aos produtos refratários aplicado o princípio da não-cumulatividade e afastando os pareceres normativos utilizados como fundamento à glosa;

ii.2) que os refratários são consumidos no alto forno;

ii.3) não haver restrição ao crédito presumido pela aquisição de carvão vegetal de pessoas físicas;

É o relatório.

.

Voto

Conselheiro Ricardo Sierra Fernandes - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

- Preliminar:

Alega a Recorrente que o **indeferimento da prova pericial** implicou no cerceamento de seu direito de sua defesa, impondo a decretação da nulidade da decisão recorrida.

Os artigos 18 e 28 do Decreto 70.235/72, assim dispõem:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento

fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.” (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 9/12/93)

O pedido de perícia suscitado pela Recorrente na impugnação foi analisado em primeira instância, como se depreende do trecho a seguir reproduzido:

“Em relação ao pedido de diligência da interessada, as questões relativas ao seu processo produtivo e à utilização dos materiais refratários já se encontram devidamente esclarecidas pela documentação acostada aos autos. Por sua vez, questionamentos sobre a essencialidade destes materiais à operação da interessada ou sobre seu eventual desgaste com o desenvolvimento das operações industriais e respectiva absorção de custos não teriam o condão de modificar as conclusões acima expostas, baseadas em razões normativas, motivo pela qual indefiro a diligência, posto que dispensável à análise das questões aqui postas.”

As conclusões da análise constaram nos termos da ementa do acórdão recorrido a seguir transcrito:

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

O pedido de diligências ou perícias deve ser apreciado levando-se em consideração a matéria de fato ou a razão de natureza técnica do assunto, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos, quer pelo volume de papéis envolvidos na verificação, quer pela impossibilidade de deslocar os elementos materiais examináveis, quer seja pela localização da prova que, por exemplo, podem se encontrar em poder de terceiros ou em outros procedimentos fiscais existentes.

No presente caso, revela-se prescindível a perícia sobre aspecto que pode ser comodamente tratado com os elementos já constantes do processo, relativas ao seu processo produtivo e à utilização dos materiais refratários. Os demais questionamentos sobre a essencialidade destes materiais à operação da interessada ou sobre seu eventual desgaste com o desenvolvimento das operações industriais e respectiva absorção de custos não teriam o condão de modificar as conclusões que foram baseadas em razões normativas.

Por todas essas razões, rejeito a preliminar de nulidade, por não restar configurado o alegado cerceamento do direito de defesa e demonstrada a evidente improcedência dos argumentos suscitados pela recorrente.

Pugna a Recorrente pela **ocorrência da decadência** nos termos do art 150, §4º do CTN.

Passamos à apreciação da presunção de pagamento constante do então vigente art. 124, III, do Decreto n.º 4.544/2002 (RIPI 2002), que assim dispõe:

Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de

qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória n.º 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Vale dizer, se o eventual saldo credor do contribuinte do IPI assim o seja com base em créditos em desacordo com a legislação, será o mesmo desconsiderado e refeita a apuração daquele imposto. Se desta nova apuração restar saldo devedor, por decorrência lógica afastada estará a norma disposta no transcrito art. 124, III, do RIPI/2002, pois, ao contrário do que esta dispõe, resultará em saldo a recolher.

A admissibilidade dos créditos não se presume de sua mera escrituração, podendo ser questionada pelo Fisco que, à vista do art. 142 do CTN, tem a competência para “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Assim, o termo inicial do prazo decadencial rege-se, in casu, pelo art. 173, I, do CTN. Nessa mesma linha, em 16/08/2021, decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Acórdão de Recurso Especial de n.º 9303-011.679 – CSRF / 3ª Turma:

IPI. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010, somente se opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

Portanto, uma vez demonstrado não serem legítimos os créditos escriturados, deve ser mantido o recorrido neste ponto.

- Mérito;

Tendo em vista a Recorrente repisar em seu recurso voluntário os argumentos de mérito trazidos em sua Impugnação, adoto, com os devidos acréscimos, a decisão de primeira instância, por estar de acordo com suas razões e fundamentos, os quais passo a reproduzir:

“DA GLOSA DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI EM 01/2005

Tendo em vista que a glosa, como visto, teve por motivação 3 fundamentos, passaremos à análise de cada um deles.

Inicialmente, por questão lógica, necessário apontar que a ocorrência da prescrição dos valores relativos aos anos-calendário 1998 e 1999 não foi efetivamente contestada pela interessada, que se limitou a afirmar que tal questão seria irrelevante em razão da ocorrência da decadência do período de apuração em que tais créditos extemporâneos foram registrados no mês de janeiro/2005. Em decorrência, afastada a decadência, como já demonstrado nas preliminares, a discussão relativa à prescrição dos créditos presumidos relativos aos anos calendário 1998 e 1999 torna-se preclusa, dado não ter havido contestação direta quanto à sua ocorrência por parte da interessada (art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972).

Quanto ao crédito presumido dos anos-calendário 2000 a 2002, alega a interessada que, por se tratar de crédito apurado com fundamento na Lei n.º 9.363/1996, teria direito ao seu cálculo sobre as aquisições de pessoas físicas. Neste sentido, necessário apontar que a Nota PGFN/CRJ n.º 1.115/2012 tratou da dispensa de contestar e recorrer em relação a esta matéria, conforme abaixo:

84 – RESP 993.164/MG
Relator: Min. Luiz Fux
Recorrentes: Exportadora Princesa do Sul LTDA e Fazenda Nacional
Recorridos: Os mesmos
Data do julgamento: 16/11/2011
Resumo: o tribunal julgou ilegal a IN RFB N.º 23/97, por ter ela extrapolado os limites da Lei 9.363/96, ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeitos à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS.

Observação: há ato declaratório (AD 14/2011) tratando do mesmo tema, porém restringe-se aos insumos adquiridos de produtor rural pessoa física. O presente julgado é mais abrangente, pois não faz qualquer distinção à origem da produção do insumo, apenas declarando a ilegalidade da IN ao excluir o benefício fiscal dos não contribuintes de PIS/PASEP e COFINS. Assim, quando o caso concreto tratar de aquisição de insumo de produtor pessoa física não contribuinte de PIS/PASEP e COFINS, aplica-se a dispensa decorrente do AD 14/2011. Para os casos que tratarem de cooperativas, aplica-se a dispensa decorrente da aplicação do entendimento deste julgado.

Data da inclusão: 10.08.2012

DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA DECIDIDA: trata-se de inclusão na lista de repetitivos de tema idêntico àquele do AD 14/2011, sendo que de aplicação às cooperativas, pois estas ficaram fora da abrangência do AD referido. Assim, tem-se que, a IN RFB n.º 23/97 não se aplica em nenhum dos casos, sejam os produtores dos insumos pessoas físicas ou cooperativas, pois neste julgado foi declarada a ilegalidade da sua aplicação para ambos os sujeitos, pois ela extrapolou os limites da legislação vigente.

Por sua vez, constou do Termo de Verificação Fiscal:

A pessoa jurídica produtora/exportadora de produtos industrializados nacionais que faz jus ao crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de que tratam a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, como ressarcimento relativo às Contribuições para o PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) pode, **respeitado o prazo prescricional de 5 (cinco) anos**, contados a partir da data da exportação dos produtos fabricados pela empresa, utilizar o crédito presumido em qualquer tempo, devendo observar, entretanto, que a partir do momento em que o utilize torna-se obrigado à apresentação do Demonstrativo do Crédito Presumido (DCP), que deverá respeitar o prazo de entrega para o respectivo trimestre de utilização (art. único do Ato Declaratório Interpretativo nº 06/06).

Considerando a data de utilização dos créditos, qual seja, janeiro de 2005, caso fosse possível o aproveitamento de crédito presumido sobre aquisições de carvão vegetal de pessoas físicas, o sujeito passivo não poderia ter utilizado os valores relativos aos anos-calendário de 1998 a 1999.

Consultamos também a base de dados da DCP (fl. 12), e constatamos que o contribuinte não apresentou o demonstrativo relativo ao período de janeiro de 2005.

Através do Termo de Início de Fiscalização o contribuinte tomou ciência da planilha de reconstituição de escrita fiscal do IPI, incluindo a glosa do crédito extemporâneo, relativa aos anos-calendário de 2005 e 2006. Foi dado prazo para a empresa se manifestar, caso entendesse necessário (fls. 183 e 186).

Em 03/11/2010 o contribuinte apresentou manifestação (fls. 187), afirmando apenas que *"há diversas manifestações jurisprudenciais que respaldam nosso entendimento e, por conseguinte, os procedimentos tributários adotados pela Empresa"*.

Destarte, foi glosado o valor de R\$ 881.887,20, registrado no Livro Registro de Apuração do IPI nº 12 na rubrica 005 – Outros Créditos, no mês de janeiro de 2005.

Veja-se, portanto, que a ausência de entrega do correspondente DCP, assim como a prescrição e as compras de pessoas físicas, foi também utilizada como motivação para a glosa correspondente. Tal demonstrativo adquire relevância quando se considera que, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 420/2004, a opção pelo regime de apuração do crédito presumido da Lei nº 10.276/2001 se dá em tal documento.

Tendo em vista a ausência de entrega de tal demonstrativo, e considerando que os efeitos da citada Nota PGFN/CRJ nº 1.115/2012 somente se aplicam ao crédito calculado sob a sistemática da Lei nº 9.363/1996, e não na forma alternativa da Lei nº 10.276/2001, efetuamos consulta à DCTF do mês 12/2001 da interessada, em que constou:

DCTF - Consulta - Declaração			
CNPJ	Nome Empresarial	Trim./Ano	Tipo/Status
20.176.160/0001-01	AVG SIDERURGIA LTDA	4/2001	ORIGINAL/LIBERADA
Número Declaração: 0000.100.2002.50870773			
Dados Iniciais			
Período		Tipo declaração	
Início	Fim	ORIGINAL	
01/10/2001	31/12/2001		
Qualificação PJ			
Outra qualificação			
Situação		Data evento	
NORMAL			
Tributação lucro			
NENHUMA			
<input type="checkbox"/> Exportação de produtos adquiridos de terceiros			
Regime e forma de apuração do crédito presumido do IPI pela PJ produtora exportadora neste trimestre			
Regime alternativo da lei nº 10.276/2001 - com custo integrado			
Regime de apuração do crédito presumido do IPI para o ano seguinte			
Regime alternativo da lei nº 10.276/2001			

Veja-se que, ao contrário do que afirmou a interessada, sua opção de apuração para os anos-calendário 2001 e 2002 foi pelo regime de apuração da Lei nº 10.276/2001, de forma a não ser possível o creditamento relativo a compras de insumos de pessoas físicas, por expressa vedação legal.

Tal informação é corroborada com o DCP entregue para ano-calendário 2002 pela matriz da interessada, no qual a apuração do crédito presumido se deu pela sistemática da Lei nº 10.276/2001, conforme consulta abaixo:

Contribuinte: 20.176.160/0001-01 AVG SIDERURGIA LTDA. Trimestre/Ano: 4º/2002 Demonstrativo Retificador: NÃO Situação: Normal ID: 000010000000002175						
Dados Iniciais	Dados Cadastrais	Dados Responsáveis	Apuração do Crédito Presumido	Vendas a Comercial Exportadora	Transferência de C.P.	Resumo
Ficha 01 - Dados Iniciais						
Período: 01/10/2002 a 31/12/2002						
Forma de Tributação do Lucro: Real						
PJ sujeita à Incidência não cumulativa do PIS/Pasep na forma da Lei nº 10.637/2002 em Dezembro de 2002: SIM						
PJ sujeita à Incidência não cumulativa do PIS/Pasep na forma da Lei nº 10.637/2002 e na Forma da Legislação Anterior em Dezembro de 2002: NÃO						
PJ com Exportação de Produtos Adquiridos de Terceiros: NÃO						
Regime e Forma de Apuração do Crédito Presumido do IPI pela PJ Exportadora neste Trimestre: Regime Alternativo da Lei nº 10.276/2001 - Com Custo Integrado						
Regime de Apuração do Crédito Presumido para o ano de 2003: Regime Alternativo da Lei nº 10.276/2001						

Em relação a tal sistemática não se aplicam as conclusões da Nota PGFN/CRJ nº 1.115/2012, dado que há expressa vedação na Lei nº 10.276/2001, em seu art. 1º, §1º, à inclusão na base de cálculo de custos sobre os quais não incidiram as contribuições:

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

Ainda, necessário apontar que a opção pelo regime alternativo de que trata a Lei nº 10.276/2001 é válida para todo o ano-calendário, conforme determinava o art. 2º, inciso II, da Instrução Normativa SRF 69/2001, vigente quando dos períodos de apuração do crédito presumido em questão, disposição reiterada no art. 2º, I da Instrução Normativa SRF nº 315/2003 e no art. 1º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 420/2004.

E, nos termos do art. 3º da mesma Instrução Normativa, a opção se dava através da DCTF.

De se notar que a interessada em suas respostas às intimações de fls. 126 declarou expressamente à fiscalização tratar-se de crédito presumido calculado nos termos da Lei nº 9.363/2006, de maneira incoerente com a constatada nos fatos citados acima, não sendo possível que sejam aproveitados créditos indevidos em razão de mera afirmação incorreta, sob pena de haver clara violação ao princípio de que a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza.

Pelo exposto, fica reconhecida a correção das glosas motivadas por compras de pessoas físicas efetivadas pela fiscalização.

Ainda, através do DCP deveria ser informada a transferência de créditos presumidos da matriz para o estabelecimento filial autuado, como determinam o art. 25, III, da Instrução Normativa SRF nº 419/2004 (apuração no regime da Lei nº 9.363/1996) e o art. 29, inciso III, da Instrução Normativa SRF nº 420/2004, no caso da sistemática da Lei nº 10.276/2001.

No caso concreto, conforme fls. 37 e 38, o crédito presumido extemporâneo foi escriturado em um livro Registro de Apuração do IPI identificado com o CNPJ 20.176.160/0001-01, correspondente à matriz da interessada, para o mês de janeiro de 2005.

Após o encerramento de tal livro em 12/2005, a interessada abriu novo livro Registro de Apuração do IPI para o ano de 2006, agora identificado com o CNPJ 20.176.160/0002-84 (fls. 63 e 64), trazendo como saldo credor de período anterior o saldo final apurado no livro anteriormente citado. Isto indica que se tratam ambos de livros relativos ao estabelecimento filial portador do CNPJ 20.176.160/0002-84 da interessada, e que houve erro na aposição do CNPJ da matriz no livro relativo ao ano-calendário 2005.

Por outro lado, também demonstra, em conjunto com a ausência do DCP, que não houve a devida apuração na matriz da interessada do crédito presumido, conforme determina o art. 15, inciso II, da Lei nº 9.799/99 e as citadas Instruções Normativas SRF nº 419 e 420/2004 (arts. 5º e 9º, respectivamente), com posterior transferência para a filial autuada.

Verifica-se, portanto, que a interessada registrou o crédito presumido incorretamente em seu estabelecimento filial, e não de forma centralizada na matriz conforme determina a legislação, o que se comprova com a ficha 21 de sua DIPJ 2006 ativa entregue:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA	
DIPJ 2006		ND: 0001413376	
CNPJ: 20.176.160/0001-01		ND: 0001413376	
Ficha 21 - Entradas e Créditos			
CNPJ do Estabelecimento: 20.176.160/0002-84			
Discriminação	Com Créditos	Sem Créditos	IPI Creditado
ENTRADAS - MERCADO NACIONAL			
01.Insumos para Industrialização	733.675,00	99.048.841,90	61.798,66
02.Mercadorias para Comercialização	0,00	0,00	0,00
03.Industrial Efet por Outras Empresas	0,00	0,00	0,00
04.Devoluções de Vendas	40.390,20	0,00	2.019,51
05.Outras Entradas	0,00	41.465.774,26	0,00
06.TOTAL DO MERCADO NACIONAL	774.065,20	140.514.616,16	63.818,17
ENTRADAS - MERCADO EXTERNO			
07.Insumos para Industrialização	0,00	0,00	0,00
08.Mercadorias para Comercialização	0,00	0,00	0,00
09.Devoluções de Vendas		22.920.611,55	
10.Outras Entradas	0,00	0,00	0,00
11.TOTAL DO MERCADO EXTERNO	0,00	22.920.611,55	0,00
12.TOTAL DAS ENTRADAS	774.065,20	163.435.227,71	63.818,17
OUTROS CRÉDITOS			
13.Estorno de Débitos			0,00
14.Créditos Recebidos por Transferência			0,00
15.Crédito Presumido de IPI			881.887,20
16.Outros			125,00
17.TOTAL DE OUTROS CRÉDITOS			882.012,20
18.TOTAL DO IPI CREDITADO			945.830,37

Portanto, pelo exposto, entendo deva ser mantida a glosa do crédito presumido extemporâneo apurado em 01/2005 pela interessada.

Desde já, cumpre afastar a aplicação do disposto no art 62-A do RI CARF, tendo em vista o RESP 993.164 ter declarado ilegal a IN 23/97, que regulamentou a Lei 9.393/96, tendo como objeto o crédito presumido tratado naquele normativo.

A hipótese ora analisada foi formalizada tendo como fundamento a Lei 10.276/2001. Em seu art 1º, dispõe de forma expressa que a base de cálculo do crédito presumido será a soma dos custos “sobre os quais incidiram as contribuições” para o PIS e a COFINS, diverso da forma presente na Lei 9.393/96.

Uma vez adotada a opção, na forma detalhadamente trazida no voto da DRJ, acima reproduzido, não há que se falar em inclusão do valor de MP, PI e ME adquirida de pessoas físicas, não contribuintes do PIS e da COFINS, por expressa vedação legal.

Adite-se a isto que as Instruções Normativas da SRF que regulamentam as disposições da Lei n.º 10.276/01 (IN SRF n.ºs 69/01, 315/03, 420/04 e 1.159/11) estão em plena vigência e não foram objeto de apreciação pelo STJ ao julgar o RESP n.º 993164 MG.

Neste sentido, cito o Acórdão 9303-011.274 – CSRF / 3ª Turma, de 17 de março de 2021, que restou assim ementado, no que se aplica:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CUSTO DE AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS. MÉTODO ALTERNATIVO DA LEI N.º 10.276, DE 2001. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração do crédito presumido pelo método alternativo da Lei n.º 10.276, de 2001, não admite, por expressa disposição legal, a inclusão de custos relativos a aquisições de não contribuinte das contribuições PIS/Pasep e COFINS e não está abrangida pelo entendimento definitivo do Superior Tribunal de Justiça relativo ao método originalmente criado pela Lei 9.363, que não trazia expressamente tal restrição.

Registra-se que a opção pelo regime alternativo de que trata a Lei n.º 10.276/2001, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa SRF n.º 420/2004, se dá em DCP e é válida para todo o ano-calendário. Compulsando os autos, identifica-se que o DCP entregue para ano-calendário 2002, pela matriz da interessada, optou por apurar o crédito presumido pela sistemática da Lei n.º 10.276/2001.

O crédito presumido extemporâneo pleiteado foi, ainda, registrado incorretamente em seu estabelecimento filial, e não de forma centralizada na matriz conforme determina a legislação.

Pelo exposto, correto o entendimento da Turma Julgadora a quo ao manter a glosa do crédito presumido extemporâneo apurado em 01/2005 pela ora Recorrente.

Seguindo para a análise dos créditos sobre aquisições de refratários, mais uma vez inicia-se pela reprodução de trecho do Acórdão recorrido que bem enfrentou o tema e traz razões e fundamentos para esta decisão:

DOS CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÕES DE REFRAATÓRIOS

A respeito desta glosa, constou do Termo de Verificação Fiscal (fls. 194 e 195):

Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979, **norma complementar da legislação tributária, por força do inciso I do art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN)**, esclarece a expressão: "consumidos no processo de industrialização", condição para que os bens sejam considerados insumos. O citado parecer orienta no sentido de que se deve considerar no conceito de MP e PI, os bens que, **não sendo partes nem peças de máquinas**, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida.

Entre os materiais refratários glosados estão os seguintes produtos refratários: tijolo, massa e concreto. Todos esses produtos são incorporados às instalações industriais do estabelecimento.

O Parecer Normativo CST nº 260/71 concluiu que os produtos compostos por materiais refratários, destinados à manutenção de fornos industriais, estão excluídos do direito ao crédito de IPI, como indicado na sua ementa a seguir transcrita.

"Substâncias refratárias adquiridas por usinas siderúrgicas e destinadas à construção ou reparo (manutenção) dos fornos e demais instalações. Não constituindo matéria prima ou produto intermediário, estão excluídas do direito ao crédito previsto no inciso I, art 30, do RIPI (Decreto nº 61.524/67)." (grifo meu)

Na mesma linha, orientou o Parecer Normativo CST nº 181/74, no seu item 13 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, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc." (grifo meu)

Com relação aos créditos de outubro de 2005, ainda pesa o fato do contribuinte não ter apresentado as notas fiscais com o destaque do IPI.

Por sua vez, a interessada em sua impugnação alega (fl. 217):

No entanto, por definição, a caracterização de um produto como intermediário se dá a partir do seu "*consumo no processo de industrialização*" (Decreto nº 4.544/2002; art. 164, I), ainda que sem contato físico ou incorporação no produto final (características da matéria-prima).

Isso porque, o consumo no processo de industrialização significa a absorção do custo da aquisição do produto intermediário no valor da saída produto final, incluindo aí o custo do IPI suportado na entrada. Logo, nova incidência sem a admissibilidade do crédito de IPI suportado na entrada implicaria cumulatividade, já que o imposto incidiria sobre seu próprio valor incidente na operação anterior de aquisição.

A afirmação do lançamento dependeria então de verificação concreta do processo produtivo, para que se pudesse concluir validamente pela ausência de consumo no processo industrial, conclusão esta que não pode ser tomada em abstrato.

Cita jurisprudência aduzindo que o consumo no processo produtivo não precisaria ser imediato, concluindo:

E o processo produtivo da Impugnante permite visualizar claramente que os tijolos utilizados no alto forno são produtos intermediários, pois se consomem ao propiciar a condução térmica sobre o bem em fabricação (ação diretamente exercida), ao serem submetidos a elevadas temperaturas, conforme estrutura em anexo (doc. 03). É ver, o resumo do processo produtivo da Impugnante, no qual são utilizados os produtos refratários em questão, retratados nas notas fiscais de aquisição em anexo **(doc. 04)**:

"O Alto-Forno é um reator a contra corrente onde as matérias-primas são enformadas pelo topo e o ar (oxigênio) necessário ao processo é injetado pela parte inferior. Sua finalidade é produzir o ferro-gusa, que dependendo de sua análise química é destinado às Aciarias para produção de peças fundidas.

O processo de fabricação do ferro-gusa é bastante complexo envolvendo as três fases, sólida, líquida e gasosa. É neste sistema que acontece a queima do carvão vegetal com produção de energia suficiente a condições térmicas de processo e do CO, gás responsável pelas reações de redução do minério de ferro e outros.

Em função desta condição térmica de processo e das fases líquidas do ferro-gusa e escória se faz necessário o uso do revestimento interno do refratário. Revestimento este que tem qualidade e características bem definidas segundo sua localização e trabalho a ser executado durante a operação do Alto-Forno."

A partir disso, conclui-se que, pelas condições térmicas a que se submete, os produtos refratários são consumidos no processo industrial, o que lhes atribui nitidamente a característica de produtos intermediários **(doc. 03)**:

"No desenho anexo pode-se ver as condições térmicas do Alto-Forno onde são apresentadas as temperaturas padrão de operação. Portanto, conclui-se que a solicitação térmica e físico-química sobre o refratário é bastante significativa, ou seja, haverá desgaste bastante elevado deste".

Portanto, não há o desgaste lento e ao longo do tempo que permita classificar os refratários como ativo imobilizado, o que ressalta sua característica de produto refratário cuja aquisição gera o direito ao crédito de IPI.

Inicialmente, necessário esclarecer que os Pareceres Normativos citados pela autoridade tributária são de observância compulsória no âmbito da RFB, conforme já esclareceu o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 25 de maio de 1994:

17. À vista do exposto, resulta, em síntese, que:

- a) o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo não possuem natureza constitutiva;
- b) como atos interpretativos que são, não têm o poder de instituir normas, limitando-se a explicitar o sentido e o alcance das normas integrantes dos atos constitutivos que interpretam;
- c) por possuírem natureza declaratória, sua eficácia retroage ao momento em que a norma por eles interpretada começou a produzir efeitos;
- d) sua normatividade funda-se no poder vinculante do entendimento neles expresso em relação aos órgãos da administração tributária e aos sujeitos passivos alcançados pela orientação que propiciam.

Assim, não é lícito ao julgador administrativo afastar os entendimentos neles expostos, que devem balizar as conclusões deste órgão de primeira instância, mediante aplicação absoluta do princípio da não cumulatividade como quer a interessada, suscitando o artigo 153, §3º, inciso II da CF, dado que tal controle de constitucionalidade não está inserido nas atribuições do julgador administrativo, e a matéria encontra-se regulamentada em sentido diverso pelas normas cogentes aplicáveis.

Não obstante, pertinente apontar que a matéria em questão encontra-se julgada de maneira desfavorável à interessada pelo Superior Tribunal de Justiça sob o rito dos recursos repetitivos, estando superadas as posições jurisprudenciais contrárias suscitadas na impugnação, conforme se verifica da decisão abaixo:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO.

IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

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

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se 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, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no

processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

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

(REsp 1075508/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 13/10/2009) (negrito nosso)

E o entendimento pela necessidade de desgaste direto dos insumos em contato com o produto em fabricação mantém-se hígido nas decisões recentes do STJ:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CAUSA EM QUE SE DISCUTE O CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI, COMO RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E COFINS, DE QUE TRATA A LEI 9.363/96.

EMPRESA PRODUTORA E EXPORTADORA DE SUÇO DE LARANJA CONCENTRADO E CONGELADO. VALORES DOS COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NAS CALDEIRAS E DOS REAGENTES QUÍMICOS DE LIMPEZA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM A ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL FIRMADA POR ESTA CORTE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno interposto em 24/06/2016, contra decisão publicada em 22/06/2016, que, por sua vez, julgara recurso interposto contra decisão que inadmitira o Recurso Especial, publicada na vigência do CPC/73.

II. Na forma da jurisprudência deste Tribunal, "para a aplicação do entendimento previsto na Súmula 83/STJ, basta que o acórdão recorrido esteja de acordo com a orientação jurisprudencial firmada por esta Corte, sendo prescindível a consolidação do entendimento em enunciado sumular ou a sujeição da matéria à sistemática dos recursos repetitivos" (STJ, AgRg no REsp 1.447.734/SE, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 17/06/2015). No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.337.910/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 25/10/2012; AgRg no REsp 1.318.139/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 03/09/2012.

III. A Primeira Turma desta Corte, ao julgar o REsp 529.577/RS, deixou assentado que "o art. 1º da Lei 9.363/96 disciplina o reconhecimento do direito ao ressarcimento do crédito presumido do IPI somente em relação às mercadorias agregadas em processo produtivo a produto final destinado à exportação. A desoneração da carga tributária, como benefício fiscal, e em exceção à regra geral que é a incidência dos tributos que gerarão o crédito presumido, deve ser interpretada nos exatos termos da previsão legal, sem ampliação ou redução de seu alcance" (STJ, REsp 529.577/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJU de 14/03/2005).

IV. No mesmo sentido a Segunda Turma do STJ, a partir do julgamento do REsp 1.049.305/PR (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 31/03/2011), firmou o entendimento de que "a energia elétrica, o gás natural, os lubrificantes e o óleo diesel (combustíveis em geral) consumidos no processo produtivo, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de 'matérias-primas' ou 'produtos intermediários' para efeito da legislação do IPI e, por conseguinte, para efeito da obtenção do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, na forma do art. 1º da Lei 9.363/96". No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.222.847/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 01/04/2011; REsp 816.496/AL, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/06/2012; REsp 1.331.033/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 09/04/2013; AgRg no AREsp 843.844/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/05/2016; AgRg no REsp 1.493.176/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/02/2016.

V. Nos presentes autos, consta da sentença que, "considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame. In casu, os combustíveis utilizados nas caldeiras e os reagentes químicos de limpeza não se enquadram em tal definição, posto não se agregarem, direta ou indiretamente, ao produto final". No acórdão recorrido, ao confirmar a sentença, o Tribunal de origem deixou consignado que, "in casu, tanto os combustíveis como os reagentes químicos não são adquiridos com a exclusiva finalidade de elaborar o produto final, não sendo considerados, portanto, matéria-prima ou produto intermediário submetido à transformação".

VI. Portanto, ao decidir pela impossibilidade de inclusão dos valores relativos aos combustíveis utilizados nas caldeiras e aos reagentes químicos de limpeza, dentre os insumos que integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI, o acórdão do Tribunal de origem alinhou-se à jurisprudência do STJ sobre o tema, pelo que incide, na espécie, a Súmula 83/STJ. Impende salientar que a orientação firmada nos supracitados precedentes do STJ, no sentido da impossibilidade de creditamento dos valores relativos aos combustíveis, aplica-se, pelas mesmas razões, aos reagentes químicos de limpeza.

VII. Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp 908.161/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2016, DJe 04/11/2016) (negritos nossos)

Como determina o Regimento Interno do CARF, também aquele tribunal administrativo acolhe a tese julgada na sistemática do art. 543-C do CPC:

Ementa(s)Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

Ementa:

IPI. CRÉDITOS. MATÉRIAS PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INTERPRETAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA NO RESP 1.075.508/SC. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO RICARF.

Parte e peças de reposição e ferramentas. O aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa. A decisão proferida no REsp nº 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543-C do CPC, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, a qual deve ser acolhida nos julgamentos do CARF em conformidade com o RICARF. Recurso voluntário negado. Direito creditório não reconhecido.

(Processo 13603.902253/2008-38; Acórdão 3402-004.126; Sessão de 23/05/2017; Relator Diego Diniz Ribeiro)

Ademais, alega a interessada que o material refratário não integra o ativo imobilizado.

Ocorre que consta expressamente das notas fiscais juntadas carimbo de recepção no estabelecimento da interessada informando que se trata de material destinado à reforma do alto forno, conforme exemplo retirado da cópia de fls. 261:

ALMOXARIFE/RECEBEDOR	
Data Recebimento:	09/12/05
Evento:	REFORMA DO PAÇO AF-7
Centro de Custo:	OBERS
Mercadoria Contida (p/):	
Nº Interno Entrada:	210833
Nº Interno Saída:	
Assinatura:	
Nome:	

(944318)

Em se tratando de reforma de alto forno que, obviamente, integra o ativo imobilizado da interessada, parece evidente que tais materiais, ao serem incorporados de maneira definitiva, com utilização de concreto e massa refratária, também passariam a integrar o ativo imobilizado da interessada.

Ocorre que o reconhecimento ou não de um bens como integrante do ativo imobilizado é matéria regida pelas resoluções pertinentes emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Não se olvida que o Parecer Normativo CST n.º 65/79 cita expressamente " desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no Ativo Permanente", esclarecendo a aplicação da vedação do art. 164, inciso I, do Decreto n.º 4.544/2002, então vigente, em sua parte final.

A respeito desta matéria, veja-se o que dispunha a Norma Brasileira de Contabilidade T 19.1 - Imobilizado, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.025 de 15/04/2005:

19.1.3.1. Peças maiores e equipamentos sobressalentes devem ser classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los durante mais de 12 meses.

19.1.3.2. Peças separadas e equipamentos de manutenção que podem ser usados somente em um determinado item do ativo imobilizado devem ser registrados como imobilizado.

Tais disposições mantêm-se até hoje na vigente NBC TG 27 (R3), nos seguintes termos:

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.

Como se vê, sendo os materiais refratários utilizados unicamente em conjunto com os ativos imobilizados a que se destinam a reformar, sua classificação contábil também se dá em tal grupo do ativo.

Relevante que não foi juntada com a impugnação qualquer documentação contábil idônea a demonstrar que tais materiais não foram incorporados ao ativo imobilizado da interessada, parte do antigo ativo permanente referido na legislação do IPI, hoje denominado ativo não circulante conforme nova redação dada ao art. 178 da Lei n.º 6.404/1976 pela Lei n.º 11.941/2009.

Assim, pelo exposto, entendo corretas as glosas efetivadas pela fiscalização quanto aos materiais refratários, dado que destinados a reforma efetivada em equipamentos industriais do imobilizado da interessada, incidindo na vedação constante da última parte do art. 164 do RIPI/2002:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 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; (negrito nosso)

Ainda, por expressa determinação dos citados Pareceres Normativos CST 260/71 e 181/74, tais materiais não geram direito ao crédito, corroborando as conclusões acima.

Ademais, também o CARF assim tem julgado:

DIREITO DE CRÉDITO. MATERIAIS REFRAATÓRIOS.

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

(Acórdão 3402-003.804; Sessão de 25/01/2017, Processo 10640.721511/2014-91; Relator Jorge Olmiro Lock Freire)

Em relação ao pedido de diligência da interessada, as questões relativas ao seu processo produtivo e à utilização dos materiais refratários já se encontram devidamente esclarecidas pela documentação acostada aos autos. Por sua vez, questionamentos sobre a essencialidade destes materiais à operação da interessada ou sobre seu eventual desgaste com o desenvolvimento das operações industriais e respectiva absorção de custos não teriam o condão de modificar as conclusões acima expostas, baseadas em razões normativas, motivo pelo qual indefiro a diligência, posto que dispensável à análise das questões aqui postas.

Portanto, a conclusão a que se chega é a de que os materiais refratários se desgastam por conta de sua aplicação direta na linha produtiva principal. No entanto, não é o suficiente para se enquadrar na categoria de “produtos intermediários”. São acessórios ao forno industrial e aos demais equipamentos, todos integrantes do ativo imobilizado, razão pela qual não geram direito ao crédito de IPI.

O art 226, I, do Decreto 7.212/10, ao conceituar “produto intermediário”, assim dispõe:

Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei 4.502, de 1964, art 25):

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

Para melhor elucidação, colaciono parte do Parecer Normativo CST 65, de 1979:

(...)

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

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

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.

No caso específico dos materiais refratários, além do parecer acima reproduzido, há que serem considerados os Pareceres Normativos CST 260/71 e 181/74, específicos acerca da matéria, como bem exposto no Termo de Verificação Fiscal de fls. 194 e 195, bem como no Acórdão combatido.

Vale registrar o entendimento exarado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão 9303-009.690, em sessão de 16/10/2019, de relatoria do nobre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2009 a 30/09/2013

DIREITO AO CRÉDITO. MATERIAIS REFRAATÁRIOS. INEXISTÊNCIA. Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram desgaste no processo industrial, o que não abrange os produtos incorporados às

instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, ainda que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, a exemplo dos materiais refratários utilizados em siderúrgicas.

PARTES OU PEÇAS DE MÁQUINAS, AINDA QUE SE DESGASTEM NO PROCESSO PRODUTIVO E TENHAM VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O conceito de insumo da legislação do IPI está detalhadamente consignado no Parecer Normativo CST n.º 65/79, que interpreta que geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto sensu”, e material de embalagem), quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas (exceção ainda explicitada nos Pareceres Normativos CST n.º 181/74 e Cosit/RFB n.º 3/2018), 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.

INCLUSÃO DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO DO IPI POR LEI ORDINÁRIA. IMPOSSIBILIDADE, CONFORME JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STF. É firme a jurisprudência do STF (aplicando o mesmo entendimento do RE n.º 567.935/SC, julgado com repercussão geral, para os descontos incondicionais) no sentido de que o frete não poderia compor a base de cálculo do IPI, o que levou inclusive à edição da Nota PGFN/CRJ/N.º 623/2017, propondo a dispensa de recorrer também no caso das contestações quanto à inclusão desta parcela pela mesma Lei n.º 7.798/89, por ser matéria reservada à lei complementar, conforme art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, estabelecendo o CTN, em seu art. 47, II, “a”, que a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.

Em assim sendo, não se tratando de produto intermediário, não há que se falar em crédito de IPI quanto aos materiais refratários.

- Conclusão.

Em face de todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinatura digital)

Ricardo Sierra Fernandes