



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13629.720012/2015-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.295 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2020
Recorrente USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S/A. USIMINAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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

Entende-se como correto o enquadramento de produtos e materiais refratários no conceito de "produtos intermediários" ou assemelhados nos estritos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79, reconhecendo-se o correspondente direito ao creditamento de IPI como insumo quando foi apurado que: a) esses produtos não são "partes e peças de máquinas"; b) não podem ser classificados no "ativo permanente" (imobilizado) segundo as regras e os princípios contábeis aplicáveis aos lançamentos à época em que foram registrados; e c) conforme atesta Parecer Técnico, são consumidos no processo industrial da recorrente majoritariamente pelo desgaste em função do seu contato com o produto em elaboração.

Recurso Voluntário provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula – Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros: Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes, Cynthia Elena de Campos, Marcio Robson Costa (Suplente convocado) e Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente convocada). Ausente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Versa o processo sobre auto de infração para a exigência de IPI, referente aos períodos de apuração de junho de 2010 a junho de 2014, no valor de R\$ 94.148.073,54, em face de glosas de créditos considerados indevidos do imposto sobre materiais refratários, sob os seguintes fundamentos, conforme consta no Relatório Fiscal:

- Os materiais refratários são tijolos, placas, massas e concretos feitos de material muito resistente ao calor. Nos processos siderúrgicos, revestem internamente as painéis e canais onde passa o ferro ou aço líquidos, por causa das altíssimas temperaturas.

- Os refratários são partes de máquinas, sendo elementos que compõem os fornos, convertedores e recipientes semelhantes. Eles protegem e são imprescindíveis para o equipamento, sendo, portanto, classificáveis no ativo imobilizado, nos termos da Norma Brasileira de Contabilidade - *NBC TG 27 (R1)*, §8. Tais itens, independentemente da durabilidade ou do valor, devem ser ativados. Os insumos que devam ser classificados no ativo imobilizado não geram direito ao crédito de IPI, nos termos do art. 25 da Lei nº 4.502/64.

- Os materiais refratários não podem também gerar crédito de IPI, por serem partes e peças de máquinas, e ainda, por não se assemelharem aos produtos intermediários, conforme desenvolvimento argumentativo do Parecer Normativo CST 65/79.

A autuada impugnou o lançamento, alegando, em síntese: i) o auto de infração está alicerçado em presunção de que os materiais refratários correspondem a partes de máquinas, ou seja, a partes de ativos imobilizados; ii) há de se aplicar ao caso concreto o art. 112 do CTN; iii) seu posicionamento está amparado por Parecer do INT; iv) na ação declaratória nº 0014825-38.2010.8.26.0053, o TJ/SP reconheceu o direito ao crédito de ICMS sobre a aquisição de materiais refratários; v) existe coisa julgada sobre a possibilidade jurídica do crédito de IPI sobre materiais refratários; e vi) o Auditor-Fiscal se estribou em presunções e na errônea interpretação de pronunciamentos contábeis (*NBC TG 27 - R1* e *CPC nº 27*).

Foi realizada de diligência no sentido de distinguir os itens que teriam vida útil superior a um ano, a qual foi cumprida. Após, a Delegacia de Julgamento proferiu decisão, não acolhendo as razões de defesa da impugnante, sob os seguintes fundamentos principais:

- As compras para o ativo permanente, mesmo que sujeitas ao imposto, não dão direito ao crédito do IPI, por expressa disposição legal (art. 147, I da Lei nº 4.502, de 1964). Também o crédito não deve ser contabilizado quando os produtos adquiridos não fizerem parte do “processo de industrialização”.

- O conceito de “ativo permanente” deve ser analisado em consonância com a legislação contábil e, a apropriação de seu custo/despesa, com o disposto no regulamento do Imposto de Renda, artigo 301 e §§, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 e PN nº 100/78. Não merece reparo o entendimento da autoridade fiscal quando inclui os materiais refratários no conceito de bens do ativo imobilizado, segundo a *NBC TG 27 (R1)*, de 2013.

- De acordo com a legislação do IPI, para o direito ao creditamento, os bens adquiridos devem ter a essência de matérias-primas ou de produtos intermediários, ou seja, exercerem na operação de industrialização função análoga a destes (caso que excluem as ferramentas, partes e peças), devem entrar em "contato físico" com o produto em fabricação ou com a matéria-prima e serem consumidos nesse processo. Além disto, esse consumo/desgaste deve ser indispensável ao processo produtivo e não reflexo, isto é, circunstância acidental, ou, mais apropriadamente, incidental. Para o direito ao crédito, os bens adquiridos terão que se enquadrar em algum daqueles insumos citados no artigo 147 da Lei nº 4.502, de 1964, e nos PN CST nºs 65/1979, 260/1971 e 181/1974.

- As partes e peças destinam-se à manutenção do parque produtivo da indústria, das máquinas que vão produzir o produto industrializado e que não podem ser confundidas com o próprio processo produtivo e o produto final a ser obtido. Para o desgaste dessas partes e peças existe a depreciação contábil ou o custo operacional, fato que as exclui do crédito de IPI.

- Os materiais refratários utilizados no forno na fusão da carga metálica no processo de aciaria, para que as chapas de aço e as sucatas não percam suas propriedades, igualmente não geram direito a creditamento do IPI. Para tais materiais, se tem parecer normativo específico indicando a não possibilidade de creditamento (PN CST nº 260/71).

- Não há nenhuma dúvida acerca da impossibilidade do creditamento do imposto e, por consequência, da aplicação do art. 112 do CTN.

A interessada foi cientificada dessa decisão em 18/05/2016, tendo apresentado recurso voluntário em 16/06/2016, sob os seguintes argumentos, conforme síntese por ela própria efetuada:

(a) Não merece prosperar o argumento de que os materiais refratários enquadram-se no conceito de bens do ativo imobilizado. Nesse aspecto, destaca-se que não houve análise da prova produzida após a baixa dos autos em diligência, que demonstra que a quase totalidade dos refratários possuem prazo de vida útil inferior a 12 (doze) meses, sendo contraditória a determinação de realização de diligência seguida da aparente adoção do entendimento de que as informações requeridas são irrelevantes;

(b) O Acórdão Recorrido e o Auto de Infração contrariam o posicionamento vinculante da Solução de Consulta COSIT nº 16/2013 - que determina a análise do prazo de vida útil das partes e peças para fins de enquadramento como bens do ativo imobilizado;

(c) Ainda que desconsiderada a referida vinculação funcional do i. Auditor Fiscal aos atos da COSIT, de acordo com a doutrina contábil, os materiais refratários objeto da glosa de crédito de IPI sequer podem ser equiparados com *"sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno"*, para fins de aplicação da norma contábil que fundamentou o lançamento (item 8 do Pronunciamento Técnico CPC 27).

(d) Mesmo que admitida tal classificação realizada pelo i. Auditor Fiscal, que nem ao menos procurou definir o conteúdo semântico de tais expressões (sobressalentes, peças de reposição etc.), o que se admite só por argumentar, está comprovado nos autos, inclusive por meio de prova técnica, que os materiais em questão exercem funções próprias e independentes dos equipamentos nos quais eles são empregados (e.g., troca de valor, proteção das camadas externas de revestimentos etc.), o que, por si só, também impede a contabilização dos refratários analisados como bens do ativo imobilizado;

(e) O Acórdão recorrido pretendeu alterar o critério jurídico para o lançamento, contrariamente ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional ("CTN"), quando também sustentou que os materiais refratários não possuíam "contato físico" com o produto em fabricação (fls. 12), critério este que foi expressamente considerado como irrelevante pelo i. Auditor Fiscal;

(f) O direito de crédito de IPI sobre os materiais refratários deve ser autonomamente reconhecido no caso concreto, pelo atendimento aos requisitos da legislação de regência, devidamente comprovados por provas técnicas juntadas aos autos;

(g) Não houve análise da coisa julgada alegada em sede de Impugnação, relativa aos materiais refratários utilizados pela "Aciaria"; e (h) Deixou-se de analisar a alegada aplicação do art. 112 do CTN ao caso em análise, especialmente no que tange às penalidades.

Mediante a Resolução nº 3402-001.679, de 13/12/2018, este Colegiado determinou a realização de diligência, nos seguintes termos:

Assim, em face de todo o exposto, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem **intime a recorrente** a, dentro de prazo razoável:

a) Apresentar Certidão de Objeto e Pé da Ação Declaratória nº 2444/1972, para a qual alega a recorrente que teria coisa julgada a seu favor relativamente aos créditos sobre os refratários utilizados na fabricação do aço (Aciaria);

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

b.1) Quais itens dos materiais refratários objeto das glosas poderiam ser qualificados como "partes e peças de máquinas"?

b.2) Sob o aspecto técnico (não contábil), esses materiais, ou parte deles, poderiam ser qualificados no processo produtivo da recorrente como "Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno", referidos na **Norma Brasileira de Contabilidade** - NBC TG 27 (R1), de 11 de dezembro de 2013, **item 8**?

b.3) Para cada item glosado, descreva como ocorre o "desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas" dentro do seu tempo de vida útil, em especial, se o consumo ou inutilização do material refratário é decorrente do contato direto com o produto em fabricação (vide Parecer Normativo CST nº 65/79). Nesse ponto, é importante que se especifique a causa real do desgaste de cada material refratário, se decorre naturalmente pelo seu mero uso normal no processo industrial ou se decorre efetivamente do contato com o produto sob industrialização.

c) Apresentar **Laudo ou Parecer Pericial Contábil**, preferencialmente, elaborado por reconhecida Instituição nessa área do conhecimento, no qual seja demonstrado: c.1) as contas em que a contribuinte registra os materiais refratários glosados em sua contabilidade, em especial, se estão incluídos em contas do Ativo permanente; c.2) quais são as regras e princípios contábeis eram aplicáveis ao caso na época; c.3) se os referidos registros da contribuinte para os materiais refratários respeitam as regras e os princípios geralmente aceitos em contabilidade (vide item 10.4 do Parecer Normativo CST nº 65/79²); c.4) A **Norma Brasileira de Contabilidade** - NBC TG 27 (R1), de 11 de

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

(...)

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

(...)

² Parecer Normativo CST nº 65/79:

(...)

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

dezembro de 2013, *item 8, seria aplicável para a contabilização dos itens glosados e de que forma?*

Após, solicita-se a elaboração de **Relatório Conclusivo** com a manifestação da fiscalização acerca dos fatos, provas e fundamentos trazidos aos autos na diligência.

E, por fim, depois da intimar a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011, devolva o processo a este Colegiado para prosseguimento.

A fiscalização concluiu a diligência mediante o Relatório Fiscal das fls. 1886/1891, em face do qual a interessada apresentou a manifestação das fls. 1896/1906.

Posteriormente, a interessada requereu a juntada dos Acórdãos nº 3003-000.263 e nº 3201-004.300, em razão da pertinência temática com a discussão instaurada nos presentes autos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

O recurso voluntário foi conhecido pelo Colegiado por ocasião da Resolução nº 3402-001.679.

Sobre a alegada coisa julgada em favor da recorrente, o Colegiado solicitou a juntada de Certidão de Objeto e Pé da Ação Declaratória nº 2444/1972, relativamente aos créditos sobre os refratários utilizados na fabricação do aço (Aciaria). Diante de tal documento assim se posicionou a fiscalização na diligência:

DA AÇÃO DECLARATÓRIA COM TRÂNSITO EM JULGADO

Em resposta ao Termo de Intimação de Diligência Fiscal, o contribuinte apresentou à fiscalização Certidão da Justiça Federal de 1º Grau em Minas Gerais, acerca da Ação Ordinária/Tributária nº 00.00.59175-0 (numeração única: 902-16.1972.4.01.3800), ajuizada por USIMINAS contra a UNIÃO FEDERAL. O Acórdão da referida Ação, que transitou em julgado em 08/11/1982, conforme Certidão anexa, referendou a decisão de 1º Grau em relação ao direito creditório do IPI sobre materiais refratários, declarando que assiste a Autora, com referência aos refratários utilizados na fabricação do aço, que são os relacionados no laudo do perito à fl. 135, com exceção dos refratários usados nos fornos de cal, o direito de continuar se valendo do crédito de IPI pago na aquisição dos mesmos.

O laudo do perito à fl. 135, mencionado no referido Acórdão, o qual relaciona os refratários utilizados na fabricação do aço, não consta da documentação apresentada à fiscalização. Assim, não temos como atestar com exatidão sobre quais refratários foi concedido o direito de se valer do crédito de IPI pago na aquisição.

(...)

De outra parte, em sua manifestação, requereu a recorrente a juntada de cópia do laudo mencionada na decisão judicial (doc. nº 01), no qual restou consignado que:

1. QUAIS SÃO OS PRODUTOS REFRACTÁRIOS A QUE SE REFERE O CRÉDITO DO "I.P.I." UTILIZADO PELA AUTORA, NO PERÍODO DE 21.2.72 ATÉ ESTA PARTE?

R. Os produtos refratários a que se refere o crédito do I.P.I. utilizado pela autora, depois de 21.02.72, são os seguintes:
 - Tijolos refratários SI-SAI^a e S8-SAI^a sílico-aluminosos.
 - Tijolos refratários magnesianos
 - Tijolo refratário S9-GR, material cerâmico-grafítico.
 - Tijolos refratários S11-SAI^a, S14-SAI^a, S17-SAI^a, L1-SAI^a L6-SAI^a, materiais cerâmico-sílico-aluminosos.
 - Tijolos refratários Q1-MG, Q2-MG e Q3-MG, materiais cerâmicos magnesianos, alguns impregnados de pixe.
 - Tijolos refratários K1-SAI^a, e K3-SAI^a, materiais sílico-aluminosos.
 - Tijolo refratário K2-AL2^a, material de alta alumina.
 - Tijolos refratários do tipo M-AL2^a, que são refratários-queimados aluminosos.
 - Argamassa P5-IRI^a chamote
 - Argamassa refratária, sílico-aluminosa de pega ao ar.
 - Argamassa refratária básica de pega ao ar-
 - Argamassa refratária de alta alumina de pega ao ar
 - Argamassa refratária sílico-aluminosa de pega ao quente
 - Concreto refratário magnesiano de pega hidráulica.
 - Massa refratária básica de pega ao quente.
2. QUAL FOI A APLICAÇÃO DADA, PELA AUTORA, A ESTES PRODUTOS?

R. Praticamente todos os produtos acima listados, foram aplicados na fabricação de aço, exceto os refratários K1-SAI^a, K3-SAI^a e K2-AL2^a, que foram aplicados como revestimento de forno de cal. Os demais materiais refratários foram aplicados em:

Assim, em face da coisa julgada, têm a interessada direito creditório do IPI sobre materiais refratários referidos no item 1 acima do Laudo do perito com exceção daqueles produtos mencionados no seu item 2, que seriam destinados ao forno de cal. Contudo, para a aplicação da referida decisão judicial transitada ao presente caso concreto, restaria ainda demonstrar a correspondência de tais produtos com alguns daqueles sob julgamento.

Mas vejamos se no mérito assistiria razão à recorrente, eis que, em caso afirmativo, esta questão poderia restar superada.

A matéria de mérito sob discussão neste processo já foi delimitada nessa Resolução, nos seguintes termos:

Sobre o direito aos créditos básicos de IPI, assim dispõe o art. 226, I do Regulamento do IPI de 2010:

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

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

(...)

O Parecer Normativo CST nº 65/79, transcrito abaixo, que é um ato normativo expedido por uma autoridade administrativa, nos termos do art. 100, I do CTN, auxilia na determinação do conteúdo e alcance do art. 226, I do RIPI/2010³, acerca de quais seriam os insumos que ensejam aproveitamento de créditos do IPI:

Parecer Normativo CST nº 65/79 (DOU de 6/11/79)

Imposto sobre Produtos Industrializados.

4.18.01.00 - Crédito do imposto - Matérias-primas, Produtos Intermediários e Material de Embalagem.

*A partir da vigência do RIPI/79, ex vi do inciso I de seu art. 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários stricto sensu, e material de embalagem), **quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu Ativo Permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.** Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CST nº 181/74.*

1 - Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).

2 - O artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, repetida “ipsis verbis” pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:

‘Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer’.

- Como se vê, trata-se de norma não auto-aplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3 - Diante disto, ressalte-se serem ‘ex nunc’ os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

‘Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários 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.’ 4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma ‘matérias-primas’ e ‘produtos intermediários’ são empregados ‘stricto sensu’, a segunda usa tais

³ Dispunham no mesmo sentido os arts. 66, I do RIPI/79; 82, I do RIPI/82; 147, I do RIPI/98 e 164, I do RIPI/2002.

expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários 'stricto sensu', ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

(...)

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve 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 de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

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

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

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”, material de embalagens), 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 dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente. [grifos e negritos desta Relatora]

Ao que se observa do Parecer Normativo CST nº 65/79, a partir da vigência do RIPI/1979, o conceito de insumo para fins de creditamento do IPI foi alterado, não se exigindo mais que o consumo se desse “imediate e integralmente”⁴ no processo de industrialização, ou seja, o consumo do bem pode se dar após vários ciclos produtivos; e de outra parte, impedindo o creditamento aos bens classificados no Ativo Permanente.⁵ A decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543-C do CPC/73, cujos termos vincula este Colegiado, acolhe a tese, veiculada pelo Parecer Normativo CST nº 65/79, do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste apenas indireto, tendo sido assim emendada:

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

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

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se ‘aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente’.

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos **‘que não são consumidos no processo de**

⁴ RIPI/72, vigente anteriormente:

Art. 32. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se do imposto;

I - Relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, importados ou de fabricação nacional, recebidos para emprego na industrialização de produtos tributados, por estabelecimento industrial ou pelo estabelecimento a que se refere o inciso III do § 1º do artigo 3º, compreendidos, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, imediata e integralmente, no processo de industrialização;

(...)

⁵ Em face da alteração das normas relativas ao direito de creditamento, deixa-se aqui de mencionar os Pareceres Normativos CST nºs 260/1971 e 181/1974, referidos na decisão recorrida, eis que foram proferidos anteriormente à vigência do RIPI/79 e, não tendo sido localizado o inteiro teor desses atos normativos, não se pode verificar se ainda vige os pressupostos de suas conclusões.

industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final', razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

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

No caso, a fiscalização sustentou as glosas de créditos nas aquisições de materiais refratários nos seguintes pontos: i) classificação no ativo imobilizado; ii) são partes e peças de máquinas e iii) o não enquadramento no conceito de assemelhados a produtos intermediários para fins de creditamento de IPI (Parecer Normativo CST nº 65/79), conforme resumo constante no Relatório Fiscal:

Resumindo, em virtude de toda a argumentação acima, considerando que os materiais refratários devem ser classificados no ativo imobilizado – cf. NBC TG 27 (R1) – , não podem gerar crédito de IPI. Adicionalmente, também por outro critério, os materiais refratários não podem gerar crédito de IPI, por serem partes e peças de máquinas, e ainda, por não se assemelharem aos produtos intermediários, conforme desenvolvimento argumentativo do Parecer Normativo CST 65/79.

Ao se analisar a planilha das fls. 1598/1693 (doc. nº 08 da diligência da DRJ), verifica-se que os materiais refratários objeto das glosas são os mais variados itens, essencialmente: argamassa, blocos, cadinhos, caixa de refrigeração, cimento, concreto, lanças, luvas, manilhas, massas, placas, plugs, potes, refratário aluminoso moldado, tampas, tampões, tijolos e válvulas.

Dessa forma, para a reforma da decisão recorrida como pretende a recorrente, far-se-ia necessário demonstrar, que os itens adquiridos enquadrar-se-iam no conceito de insumo previsto na legislação para fins de creditamento de IPI, bem como que não se classificariam no ativo permanente.

Analisemos primeiramente a questão da contabilização dos produtos, vez que, conforme consta no art. 226, I do Regulamento do IPI de 2010 e no Parecer Normativo CST nº 65/79, o direito ao creditamento de determinado produto é obstado pela sua eventual inclusão, “em face dos princípios contábeis geralmente aceitos”, entre os itens do “ativo permanente”.

O Colegiado solicitou esclarecimentos sobre essa questão, mediante “Laudo ou Parecer Pericial Contábil, preferencialmente, elaborado por reconhecida Instituição nessa área do conhecimento”. Em atendimento, a interessada apresentou Termo de Constatação elaborado pela KPMG para responder aos quesitos formulados pelo Colegiado, no seguinte sentido de que:

Adicionalmente, por meio das análises realizadas, pode-se concluir que não foram efetuados lançamentos em contas contábeis integrantes do grupo Ativo Imobilizado das Demonstrações Financeiras da Usiminas.

(...)

Importa mencionar que as normas aplicáveis para o reconhecimento de um item de Ativo Imobilizado devem ser interpretadas nos limites do conceito estabelecido pela própria NBC TG 27. Nesse sentido, caso as condições expressamente previstas no conceito de Ativo Imobilizado definido pela norma para a caracterização do bem não estejam presentes, não se faz necessária a aplicação dos critérios para reconhecimento.

Considerando de que tais itens não possuem vida útil superior a 12 (doze) meses, sendo consumidos no processo produtivo da entidade e objeto de reposição contínua, é constatado que não estão presentes os requisitos previstos na norma contábil para classificação dos materiais refratários adquiridos e consumidos pela Usiminas, ora analisados no presente Termo de Constatação, como bens do Ativo Imobilizado.

De modo distinto, verifica-se que o procedimento adotado pela Usiminas, que corresponde ao registro contábil dos referidos materiais como itens de Estoque e/ou Custo, encontra fundamento na norma contábil que disciplina o tema. A NBC TG 16 - Estoques define o conceito de estoques da seguinte forma:

"Estoques são ativos:

(a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;

(b) em processo de produção para venda; ou

(c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços."

(...)

Assim, (i) tendo em vista que os materiais refratários não cumprem as condições previstas para registro como Ativo Imobilizado, e (ii) os referidos itens são consumidos no processo produtivo e (iii) atendem os requisitos necessários para definição de estoques, pode-se concluir que o procedimento contábil adotado pela Usiminas respeita as regras e princípios geralmente aceitos em contabilidade à época dos fatos.

(...)

Também ao estabelecer o tratamento contábil a ser observado na aquisição de sobressalentes e peças de reposição de uso interno, a NBC TG 27, em seu item 8 (citado acima), definiu que tais itens somente serão classificados como Ativo Imobilizado quando é esperada a sua utilização por mais de um período.

Em igual sentido, estabelece a norma contábil que a aquisição de materiais que somente puderem ser utilizados em conexão com itens do Ativo Imobilizado, também poderá ser contabilizada como Ativo Imobilizado, desde que estejam observadas as condições previstas para a sua classificação.

Vale ressaltar que os itens 7 a 10 da NBC TG 27 dispõe acerca dos critérios para reconhecimento de um Ativo Imobilizado, sendo aplicáveis quando o bem em questão possa ser classificado no conceito de Ativo Imobilizado. Frente ao exposto, considerando que os materiais refratários adquiridos e consumidos pela Usiminas, ora analisados no presente Termo de Constatação, não possuem vida útil superior a 12 (doze) meses, sendo consumidos no processo produtivo da empresa e objeto de reposição contínua, o item 8 da NBC TG 27 (RI) não se aplica para a contabilização dos itens glosados.

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

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

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

⁶ NBC TG 27:

Reconhecimento....

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.

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

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

Do exposto, pode-se afirmar sobre as questões que se colocam como foco principal deste parecer:

- 1- Os materiais refratários em questão ou parte deles podem ser qualificados no processo produtivo como sobressalente, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno, referidos à Norma Brasileira de Contabilidade NBCTG, de 11 de dezembro de 2013?

A nosso ver, a resposta a esta questão é Não.

A obrigatoriedade de uso de refratários não representa um fator de sua qualificação diferenciada daquelas dos demais itens de consumo, também essenciais ao processo, tais como o minério de ferro, fundentes e carvão. Com isso se quer dizer que os refratários possuem funções próprias e independentes das estruturas às quais se agregam, não podendo ser, pelo objetivo com que são empregados, qualificados como sobressalente, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno, referidos à Norma Brasileira de Contabilidade NBCTG, de 11 de dezembro de 2013.

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

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

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

Ultrapassada essa questão, resta saber se os produtos refratários sob análise poderiam ser considerados como “quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização”, referidos no item 11 do Parecer CST, conforme delineamentos dados nos seus itens 10.1 a 10.3, abaixo transcritos:

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

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

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

Para o presente caso, tais questões foram analisadas no Parecer Técnico da Fundação GORCEIX no seguinte sentido:

2- O desgaste de refratários ocorre naturalmente do seu uso no processo industrial ou devido ao seu contato com o produto sob industrialização?

Como evidenciado reiteradamente neste documento, o desgaste de refratários ocorre, majoritariamente, em função do seu contato com o produto em elaboração, ainda que, situações de desgaste possam ocorrer, tais como o recebimento de correntes superaquecidas e abrasão provocada pelas matérias primas.

3- Quais itens dos materiais refratários objeto de glosas no processo 13629.720012/2015-11 podem ser qualificados como partes e peças de máquinas?

Nenhum item, pois entende-se que todos os refratários se caracterizam pelas mesmas funções, a despeito de sua vida útil. Reiterando, os mesmos possuem funções próprias e independentes das estruturas às quais se agregam, não podendo ser qualificados como partes e peças de máquinas.

Ademais, cabe informar que os refratários têm uma classificação específica na NESH, distinta daquela dos equipamentos que eles compõem.

A fiscalização na diligência não contestou a resposta ao quesito 2- acima, mas discorda do entendimento de que os produtos objeto das glosas não poderiam ser qualificados como partes e peças de máquinas (quesito 3-), sob os seguintes fundamentos:

* Análise Fiscal: Discordamos da posição dos engenheiros por entendermos que os materiais refratários, no caso em questão, devem ser qualificados como partes e peças de máquinas e equipamentos, pelas razões já mencionadas no quesito 1⁷, supra. Ademais, entendemos que a classificação específica na NESH distinta daquela dos equipamentos que eles compõem, não os descredencia como partes e peças de reposição que, uma vez utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também devem ser contabilizados como ativo imobilizado.

⁷ - Quesito nº 1 – (...)

* Análise Fiscal: Na análise técnica dos engenheiros os refratários são qualificados no mesmo patamar da matéria prima utilizada no processo produtivo, tais como minério de ferro, fundentes e carvão. Data máxima vênia, discordamos do nivelamento de refratários com matéria prima, posto que essa integra o produto final, sendo que aqueles são materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção. Ademais, não obstante os engenheiros afirmarem que os refratários possuem funções próprias e independentes das estruturas às quais se agregam, verificamos que na atividade industrial do contribuinte são utilizados como revestimento térmico nos equipamentos utilizados no processo produtivo (vide figuras 1 a 20, fls. 47 a 57 do Parecer Técnico), sendo, portanto, utilizados somente em conexão com tais equipamentos.

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

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

Dessa forma, tendo em vista que os produtos refratários objeto das glosas não podem ser considerados como “partes e peças de máquinas” e nem podem ser classificados no ativo permanente (imobilizado), bem como, conforme atesta o Parecer Técnico, são consumidos no processo industrial da recorrente majoritariamente pelo desgaste em função do seu contato com o produto em elaboração, entende-se como correto o seu enquadramento no conceito de “produtos intermediários” ou assemelhados nos estritos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79, reconhecendo-se o correspondente direito ao creditamento de IPI como insumo.

Nessa linha cabe transcrever a ementa de outro julgado mencionado pela Recorrente que tratou de matéria semelhante:

Acórdão nº 3201-004.300 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 23 de outubro de 2018

Relator: Marcelo Giovani Vieira

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 consomem 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.

Dessa forma, em face do entendimento acima, favorável à recorrente no mérito, deixa-se de analisar os demais pontos por ela levantados.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula

Fl. 15 do Acórdão n.º 3402-007.295 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13629.720012/2015-11