



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720848/2017-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.944 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de agosto de 2023
Recorrente TERNIUM BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração. Vencido o conselheiro Pedro Sousa Bispo (relator), que negava provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cynthia Elena de Campos.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a Conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata-se de auto de infração lavrado para a glosa de créditos de IPI apropriados pelo estabelecimento industrial, considerados indevidos pela Fiscalização.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 432/453) que instrui o auto de infração, o procedimento fiscal foi instaurado com a finalidade de verificar se a contribuinte apurava créditos de IPI na aquisição de refratários por ela utilizados como protetores de alto-forno. Em resumo, descreve o seguinte:

» A empresa creditou-se do IPI de vários materiais refratários, utilizados na manutenção dos fornos do estabelecimento. Apesar da necessidade de aquisições constantes de materiais refratários, a legislação vigente não permite o crédito de IPI dos componentes de máquinas, equipamentos e instalações do estabelecimento, mesmo que entrem em contato com o produto.

» Os refratários destinam-se à manutenção dos equipamentos que vão produzir o produto industrializado, e não podem ser confundidos com o próprio processo produtivo e o produto final a ser obtido. Os refratários não agregam qualquer característica ao produto, mas sim ao equipamento, pela proteção às altas temperaturas, resistência à abrasão e isolamento térmico. Para o desgaste desses materiais existe a depreciação contábil.

» Embora sejam repostos com frequência devido às altíssimas temperaturas a que são submetidos, os refratários guardam similaridade não com MP e PI, mas sim com os bens do ativo permanente, pois apenas recondicionam os equipamentos ao seu estado funcional, restabelecendo a sua condição de uso.

» O contato com o produto industrializado não tem o objetivo de lhe agregar alguma característica especial. Se não houvesse necessidade de proteger a parte interna do equipamento, os refratários seriam colocados do lado de fora, apenas com a função de isolamento térmico, e não teriam qualquer contato com o produto.

» Nos termos do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, e em consonância com o inciso I do art. 226 do RIPI/2010, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários *stricto sensu* e material de embalagem, que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados no ativo permanente – que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

» O contato físico referido no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, está entendido como um elemento “ativo”, participante da “ação” inerente ao processo industrial, e não algo presente no ciclo operacional do processo industrial ou, em outras palavras, o desgaste do insumo deve ser indispensável ao processo produtivo, não caracterizando uma circunstância acidental, ou, mais apropriadamente, incidental.

» O Parecer Normativo nº 181, de 1974, dispôs que 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.

» O Parecer Normativo CST nº 260, de 1971, dispôs que substâncias refratárias adquiridas por usinas siderúrgicas e destinadas à construção ou reparo (manutenção) dos fornos e demais instalações não constituem matéria prima ou produto intermediário, estando excluídas do direito ao crédito previsto no inciso I, do Art. 30, do RIPI (Decreto nº 61.514/67).

» O processo de industrialização referido no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, deve ser entendido como a operação industrial propriamente dita, ou seja, a transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento e renovação, ou seja, as “ações fim” destinadas ao fabrico dos produtos saídos pelo contribuinte, não se incluindo neste contexto as “ações meio”, ou seja, aquelas que visam ao transporte, armazenagem, limpeza ou higienização, as instalações comerciais ou mesmo industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, nem materiais de escritório, manutenção, conservação e limpeza.

» De acordo com a Solução de Consulta COSIT nº 24/2014, não basta que o material refratário entre em contato direto com o produto industrializado ou sofra desgaste. É necessário que o desgaste seja resultado do contato físico. Apesar de poder entrar em contato direto com a matéria-prima, não há desgaste dos refratários em função deste contato. Isto é, o desgaste é ocasionado indiretamente pelo calor do forno.

» O TRF da 3ª Região já decidiu pela “impossibilidade de creditamento do IPI pago nas operações de aquisição de material refratário que não se consome de uma só vez no processo de industrialização, suportando desgaste em prazo que vai de quinze dias a um ano, não se imbricando à etapa de industrialização do produto final, na qual obtido o produto final, não se qualificando como produto intermediário e tampouco como matéria-prima, tratando-se dos componentes de equipamentos utilizados no processo, embora demandando substituição em prazos diminutos, a exemplo de correias e rolamentos”.

» Por fim, foram glosados os créditos originados das aquisições de materiais refratários, conforme os Anexos I e II do Termo da Verificação Fiscal.

Regularmente cientificada do auto de infração em 09/06/2017, a interessada, não se conformando, apresentou impugnação (e-fls. 625/649) em 07/07/2017.

Aduziu, em sua defesa, as razões sumariamente expostas a seguir.

1) Possibilidade do creditamento Uma das hipóteses que conferem legitimidade para o creditamento do IPI é a aquisição de produtos que serão empregados na industrialização de produtos tributados, inclusive aqueles que, ainda que não se integrem ao produto final, forem consumidos no processo de industrialização, sendo vedado o creditamento de bens do ativo permanente.

A autoridade fiscal reconhece a presença dos três requisitos legais para o creditamento do IPI com relação aos materiais refratário, quais sejam, (i) o seu emprego no processo de industrialização, (ii) o seu consumo diretamente no processo

de industrialização e, (iii) a elevada frequência com que se dá o seu consumo, o que afasta portanto o caráter permanente que caracteriza o ativo imobilizado.

Ao contrário do que concluiu a autoridade fiscal, os materiais refratários jamais poderiam ser classificados como bens do ativo permanente (imobilizado). Sendo assim, não há qualquer impedimento legal à apropriação de créditos de IPI na entrada desses produtos.

2) Os refratários são produtos intermediários

Os materiais refratários constituem-se dos mais diversos tipos, tais quais cimentos e alumina, os quais são empregados, de acordo com suas características, em diversas partes e equipamentos que compõem o parque siderúrgico, tais quais altos-fornos, painéis de aço, painéis de gusa, dutos, coletores, misturadores, etc.

A característica comum de todas as partes e equipamentos nos quais os materiais refratários são aplicados é o contato físico ou químico direto, em algum momento do processo siderúrgico, com o aço, ferro e demais matérias primas em altas temperaturas (podendo superar 1.500°C, bem como os resíduos e outros produtos secundários resultantes que são comercializados.

A exposição direta dos materiais refratários a elevadas temperaturas, além do contato com as matérias primas e produtos finais objeto do processo siderúrgico, provoca uma série de trocas e reações químicas e físicas entre eles, em consequência das quais ocorre o completo desgaste dos materiais refratários, que são, portanto, consumidos diretamente no processo produtivo, transformando-se em outras matérias (como gases) e/ou se integrando residualmente no próprio produto final, como o aço, ferro, resíduos e outros produtos secundários, como a escória (resíduos da fusão de metais ou da redução de minérios, mais leves do que estes), os quais são posteriormente comercializados.

Os refratários são selecionados de modo que, ao reagirem com os demais produtos da interação, contribuirão, ou, ao menos, não prejudicarão o resultado final. A utilização de tais materiais específicos, e não outros, no processo industrial não só propicia que o produto final seja alcançado como, por serem consumidos na reação, contribuem para que a estrutura do produto final seja a desejada.

Assim, sustentar que os refratários utilizados são meras estruturas agregadas às paredes dos altos-fornos para protegê-los é um evidente equívoco quanto à natureza e aplicação deste material no processo produtivo, que implica, em última análise, numa percepção equivocada da sua função e, conseqüentemente, na aplicação de tratamento fiscal incorreto.

O anexo “Parecer Técnico sobre a Participação, Emprego e Consumo dos Refratários para a Aciaria e Lingotamento Contínuo na Produção de Aço” consigna que os materiais (i) têm reduzidíssima vida útil; (ii) são intrínsecos ao processo de produção; e (iii) são completamente consumidos, no sentido de desgastados, inutilizados, participando do produto final.

Além de se adequar aos requisitos trazidos pela COSIT, o creditamento dos refratários também atende aos requisitos verificados pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, assim como aos requisitos verificados pela jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça.

3) Produção de provas e perícia

Para que não reste qualquer dúvida quanto à possibilidade do creditamento do IPI nas entradas dos materiais refratários, a impugnante requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, bem como a realização de perícia e diligência para confirmação das suas alegações.

Nesse sentido, para fins do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a impugnante formula quesitos para a perícia e indica o perito.

Ao final, a impugnante requer o cancelamento integral do auto de infração, com fundamento nas razões expostas.

Ato contínuo, a DRJ – RIBEIRÃO PRETO (SP) julgou a Impugnação do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITOS DE IPI. MATERIAIS REFRATÁRIOS ADQUIRIDOS PELA INDÚSTRIA SIDERÚRGICA. DIREITO DE CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Mantém-se a glosa de créditos relativos a produtos que, por não se enquadrarem nos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não ensejam direito de crédito do IPI, nos termos do Regulamento do IPI e do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PRODUÇÃO DE PROVAS. PEDIDO DE DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

O momento da apresentação das provas é na impugnação e a juntada de documentos após este momento somente é permitida nas situações expressamente previstas. Quanto às diligências ou perícias, indefere-se o pedido se consideradas desnecessárias, por não vislumbrarem a possibilidade de produzirem informações adicionais úteis ao deslinde da contenda.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste recurso, a empresa suscitou as questões de mérito apresentadas na sua Impugnação, repetindo as mesmas argumentações.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 22 de outubro de 2019, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo necessitava de alguns esclarecimentos técnicos a respeito das características e utilização dos refratários, bem como quanto ao seu registro contábil na empresa.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim sorteado para ser incluído em sessão de julgamento, tendo em vista que posteriormente o Relator original, Rodrigo Mineiro, deixou esta Turma Colegiada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Como relatado, trata o processo de auto de infração de IPI, no qual supostamente a empresa se utilizou indevidamente de crédito básico calculado sobre materiais refratários utilizados em alto forno da sua produção siderúrgica.

Os refratários são empregados nas indústrias siderúrgicas para o isolamento térmico dos fornos e panelas industriais, com a finalidade de evitar-se a perda de calor para o ambiente externo, possibilitando, assim, a manutenção das temperaturas internas desses fornos e panelas necessárias ao processo de fundição e/ou derretimento dos demais insumos para obtenção do aço. Confira as imagens exemplificativas da utilização dos refratários nos fornos extraídas da internet:





A Recorrente alega que devem ser revertidas as glosas dos créditos decorrentes de produtos intermediários (créditos de IPI na aquisição de Refratários), uma vez que são indispensáveis e consumidos, imediata e integralmente, na atividade siderúrgica por ela exercida, inclusive com contato direto com os produtos em fabricação.

Por oportuno, convém apresentar a legislação que lastreia o direito ao crédito básico sobre produtos intermediários:

O artigo 25 da Lei 4.502/64 define a operação de créditos básicos:

Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:

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 citado dispositivo constou dos diversos Regulamentos do IPI ao longo dos anos.

O Parecer Normativo CST nº 65, de 31 de janeiro de 1979, é a principal fonte de interpretação utilizada para o direito a creditamento do IPI, previsto no dispositivo legal anteriormente transcrito:

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 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 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).

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.

(negritos nossos)

A SRF já se pronunciou especificamente sobre os refratários para efeito do IPI, por meio do Parecer CST nº 206/71, nos seguintes termos:

Parecer CST nº 206/71:

5. (...). Pretendeu-se, em alguns setores desta importante indústria (siderúrgica), emprestar ao termo “consumidos no processo de industrialização um sentido literal, isolado do texto, o que, entretanto, de nenhuma forma é cabível. Tratando-se “in casu” de direito de caráter tributário, deve a interpretação, “ex vi” do art. 111 do CTN, ser restrita.

6. Onde, necessário se faz esclarecer de vez as dúvidas levantadas. Ainda na existência do extinto Departamento de Rendas Internas, já se firmara o entendimento de que “quando o Regulamento ampliou o pensamento do legislador (lei nº 4.502/64, citada) foi somente para deixar bem compreendido que “as matérias-primas, produtos intermediários e embalagens” gerariam direitos de crédito, quer quando fossem empregados diretamente no produto, de modo) intrínseco, quer quando se consumissem no processo de industrialização, isto querendo significar uma implicação direta dos ingredientes empregados, mesmo que alguns destes sejam volatilizados, constituam veículo de reação, surjam em fases intermediárias do método ou processo industrial, mas, sempre, consumo estritamente relacionado com os componentes indispensáveis à obtenção do produto. As reposições causadas pelos desgastes, pelo uso e decorrentes da própria atividade industrial têm, evidentemente, peculiaridades diversas (Parecer nº 1.005A, da extinta JCIC no Proc. 1.004/66).

7. É sabido, inclusive através de pareceres do Instituto Nacional de Tecnologia, que os materiais refratários usados nas operações metalúrgicas se perdem sem haver incorporação ao produto. Entretanto, **essa perda não é necessariamente destinada ao processo de industrialização, mas, isto sim, dele é decorrência natural, constituindo um desgaste ligado às despesas com a manutenção do equipamento em perfeito funcionamento (substituição e conserto de peças e outros reparos mais ou menos constantes e previsíveis), constituindo dos itens obrigatórios dos orçamentos financeiros das indústrias.**

(...)

9. Cumpre ter em vista que os materiais refratários submetidos à ação do metal em estado de fusão e as elevadíssimas temperaturas reinantes no interior dos fornos, lingoteiras, caçambas etc, perdem a resistência que lhes é característica e se desgastam, (...). O desgaste observado, é certo, é o fator que determina a oportunidade de substituição dos refratários, visando à melhor proteção dos revestimentos das instalações. Mas isto nada tem a ver com o direito ao crédito do tributo incidente sobre

as matérias-primas e produtos intermediários consumidos nos artigos objeto da elaboração. **Não se entende por consumo, para os efeitos da legislação fiscal pertinente, a destruição ou perda do produto pelo uso, não componente do processo de fabricação.** Haja vista, pura simples ilustração teórica, que se chegaria ao mesmo resultado se se empregasse (no caso em foco) um refratário imune ao desgaste. Trata-se, não cabe a menor dúvida, de circunstância acidental e não de um requisito essencial ao processo de industrialização.'

(negritos nossos)

Depreende-se da legislação transcrita que os produtos intermediários e assemelhados poderão ser deduzidos como créditos básicos de IPI desde que atendam as seguintes condições:

- 1 - que se consumam em contato direto com o produto ;
- 2 - que não seja incorporado às instalações industriais, como partes ou peças de máquinas; e
- 3 - que não seja classificável no ativo imobilizado.

No caso em apreço, entendo que embora o bem (refratários) não seja classificável no ativo imobilizado por ter prazo de vida útil menor que um ano e tenha contato direto com o produto fabricado (aço) e seja consumido ao longo de várias fornadas ou processos produtivos, não atende a todas as condições citadas isso porque não se constitui em um produto intermediário do processo de fabricação, mas sim em uma parte do equipamento utilizado na fabricação, qual seja, o forno industrial.

Nesse sentido, a CSRF já se posicionou por meio do Acórdão nº9303-007.865, em voto vencedor de lavra do ilustre Conselheiro Olmiro Lock Freire, que analisou a questão dos refratários com maestria, utilizando-se dos fundamentos do Resp nº1.075.508-SC, submetido à sistemática dos repetitivos:

PRODUTOS REFRATÁRIOS

A respeito da glosa dos produtos refratários, tijolos, blocos, concreto, massa e argamassa, a matéria deve ser analisada à luz da legislação pertinente.

O art. 164 do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 2002) então vigente, expressamente dispunha que:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, art. 25) 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 integram no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Por seu turno, o Parecer Normativo CST nº 65/79 expressamente reconhece que a expressão “consumidos” “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 por este diretamente sofrida”, donde fazem jus ao crédito “as

ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas independentemente de suas qualificações tecnológicas”, enquadrem-se no conceito de “produtos consumidos”.

Sobre o assunto, o referido parecer informa:

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.

Para o contribuinte, todos itens refratários são “produtos intermediários” (PI), mesmo que não se integrem física ou quimicamente ao produto final, mas que se desgastem no curso do processo produtivo. Em verdade, os mesmos destinam-se à manutenção do seu parque produtivo, 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.

No Recurso Especial nº 1.075.508-SC, julgado em 23/09/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux, ele bem faz a distinção entre “consumo” do produto e o “mero desgaste” indireto do produto sem ação direta no processo produtivo, que é o caso dos materiais refratários, e que, por isso, não geram direito a crédito de IPI. Desse julgado destaca-se o excerto abaixo transcrito.

Destarte, 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”.

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

(negrito no original)

O Parecer Normativo 260/71, que trata especificamente deste tema dos refratários, e os acórdãos ...são explícitos quanto à não admissão do crédito de IPI de materiais refratários:

(...)

Embora o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, tenha reformulado parte do entendimento antes fixado no Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, adaptando-o às inovações introduzidas pelo art. 66, inciso I, do RIPI/1979, que prevalecem até hoje, não alterou o entendimento segundo o qual **o direito ao crédito não se estende a partes e peças de máquinas em nenhuma hipótese, ou seja, ainda que não incorporadas ao ativo imobilizado e mesmo que, por suas qualidades ou características tecnológicas, se desgastem em razão do contato direto que exercem sobre o produto em fabricação** ou que o produto exerce sobre elas. Em tais condições, semelhante direito ao crédito só foi admitido, em virtude das inovações da

legislação decorrentes do RIPI/1979, às ferramentas manuais e intermutáveis que não sejam partes de máquinas.

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

Em outras espécies de equipamento, como os usados em indústrias químicas, os isolamentos térmicos são colocados no lado de fora dos equipamentos e tubulações, e também têm o objetivo de evitar a perda de calor e variações na temperatura. A única diferença para a siderurgia é que na indústria química não é necessário a proteção da parede interna do equipamento, cuja composição (seja metálica ou não), já oferece resistência à abrasão e ao ataque químico.

Os refratários colocados no interior de fornos terão sempre a função de proteger a parede metálica do forno, evitando o seu derretimento, ataque químico e perda de calor. E a função dos fornos será sempre a mesma: a queima de combustível gerando calor, que se pretende transferir a uma substância que se quer aquecer. **Fica claro que o refratário faz parte do equipamento, e este tem a função de transferir calor gerado pela queima do combustível para a substância de interesse.**

Não se questiona que o refratário tem contato com o produto. Mas este contato não tem o objetivo de agregar ao produto alguma característica especial. Se não houvesse a necessidade de proteger a parte interna do equipamento, os refratários seriam colocados do lado de fora, apenas com a função de isolamento térmico. E não teriam qualquer contato com o produto. Assim, o fato de ocorrer ou não contato com o produto fabricado não modifica as qualidades ou características tecnológicas dos refratários, que de qualquer maneira não podem ser incluídos entre as matérias-primas e os produtos intermediários a que se refere a segunda parte do art. 226 do RIPI/2010.

A interferência nas propriedades do aço pela agregação de partículas do refratário é algo indesejado, um efeito colateral negativo, algo que deve ser minimizado tanto quanto possível. E tal efeito negativo só é aceito e suportado em nome do benefício de proteção do equipamento. Não há dúvida de que o refratário entra em contato com o aço. **O que se questiona é se o refratário faz ou não parte de um equipamento. E a resposta é SIM. Todos os equipamentos que terão contato direto com o metal líquido já são construídos com a cobertura refratária, e não podem ser usados em separado.**

Ou seja, os refratários aqui tratados são empregados nas indústrias siderúrgicas para o isolamento térmico dos fornos e panelas industriais, com a finalidade de evitar-se a perda de calor para o ambiente externo, possibilitando, assim, a manutenção das temperaturas internas desses fornos e panelas necessárias ao processo de fundição e derretimento dos demais insumos para obtenção do aço. **A substituição do material refratário danificado é um custo de manutenção no equipamento. Ele se desgasta com o uso do equipamento (do mesmo modo que o pneu de um caminhão, os rolamentos de um motor, etc). Não aumenta sua vida útil, apenas o mantém em funcionamento.**

Embora sejam repostos com frequência devido às altíssimas temperaturas a que são submetidos, os refratários guardam similaridade não com MP e PI, mas sim com os bens do ativo permanente, pois apenas recondicionam os equipamentos ao seu estado funcional, restabelecendo a sua condição de uso.

Portanto, concluo os que materiais refratários (tijolos, blocos, concreto, massa e argamassa) não geram direito ao crédito do IPI, pelo que escreita a glosa dos mesmos.

Conforme restou consignado no voto transcrito, os refratários utilizados nos fornos das indústrias siderúrgicas destinam-se à manutenção do seu parque produtivo, especificamente dos equipamentos que vão produzir o produto industrializado e que não podem ser confundidas com o próprio processo produtivo e o produto final a ser obtido. Ainda que esses materiais de reposição (refratários) tenham contato com o aço produzido e sejam consumido ao longo de vários processos produtivos, isso não lhes dá o caráter de matéria-prima (MP) ou produtos intermediários (PI) do processo produtivo de produção do aço, isso porque são apenas partes necessárias para o perfeito funcionamento do equipamento utilizado na produção, qual seja, o forno industrial, e o seu desgaste ocorre naturalmente não por dar ou agregar alguma característica especial ao produto, mas sim pelas condições extremas (temperatura e desgaste químico) em que o equipamento é utilizado na produção em vários ciclos produtivos repetidos, o que requer uma constante troca desse material de reposição ou manutenção no equipamento.

Na diligência solicitada, o Perito contratado (Engenheiro), que não foi aquele preferencialmente indicado na resolução (Instituto Nacional de Tecnologia ou por outros órgãos federais congêneres), teve conclusão diametralmente oposta para considerar os refratários como não fazendo parte do equipamento (forno). Tal conclusão não é acolhida no presente voto, em vista da livre convicção do Julgador, conforme prevê o Dec nº70.235/72 e fundamentos expostos.

No que se refere às questões do registro contábil suscitada na resolução, a forma como a Recorrente registra tais bens em sua contabilidade confirma se tratam de peças de reposição ou manutenção de equipamentos, que, embora não sejam imobilizados por causa do tempo de vida útil menor que um ano, não deixam de ser parte do equipamento por isso e nem se confundem com matérias-primas ou produtos intermediários do processo produtivo. Veja-se a reposta do Perito contábil sobre a forma como o bem é registrado na Empresa:

1 Demonstrar as contas contábeis nas quais a Companhia efetua os registros dos materiais refratários glosados, em especial, se inclusos em contas do Ativo Imobilizado:

Com base na amostra definida para os exames do presente Laudo, **a EY observou que a aquisição dos materiais refratários é registrada nas contas contábeis “1112070001 MATERIAIS AUXILIARES E DE MANUTENÇÃO”, “1112100003 – PRD DIFERENÇA PREÇO NÍVEL ÚNICO” e “1112100005 – DIF-DIFERENÇA DE PREÇOS MENORES – MM”** que estão alocadas no grupo do estoque da Empresa.

(negrito nosso)

Por essas razões, entendo que há impossibilidade de se considerar os refratários como insumo na produção do aço, consequentemente a Empresa não faz jus ao aproveitamento de créditos de IPI sobre esses bens.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

Fl. 15 do Acórdão n.º 3402-010.944 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720848/2017-13

Voto Vencedor

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Redatora Designada.

Com a devida *vênia* ao entendimento do ilustre Conselheiro Relator, e não obstante os relevantes fundamentos que sustentam o r. voto vencido, por maioria de votos, este Colegiado concluiu por dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração, considerando as razões abaixo demonstradas.

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre auto de infração lavrado em decorrência de glosa de créditos de IPI apropriados pelo estabelecimento industrial, considerados indevidos pela Fiscalização.

Os créditos glosados originavam de aquisição de materiais refratários utilizados pela Contribuinte na manutenção de diversas partes e equipamentos que compõem o parque siderúrgico, como os altos-fornos, painéis de aço, painéis de gusa, dutos, coletores e misturadores, nos quais são consumidos diretamente no processo produtivo em razão da alta temperatura e contato físico ou químico direto com o aço, ferro, resíduos e outros produtos secundários, como a escória (resíduos da fusão de metais ou da redução de minérios, mais leves do que estes), que são posteriormente comercializados.

Inicialmente, o julgamento do recurso foi convertido em diligência através da **Resolução nº 3402-002.317** (e-fls. 790-798), de relatoria da Ilustre Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, com as seguintes determinações:

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

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

a.2) 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.

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

b.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;

b.2) se os registros da contribuinte em seus livros para os materiais refratários respeitam as regras e os princípios geralmente aceitos em contabilidade (vide item 10.4 do Parecer Normativo CST nº 65/793); e

b.3) quais eram as regras e os princípios contábeis aplicáveis especificamente aos itens discutidos na época dos correspondentes registros.

Após, solicita-se à Unidade de Origem a elaboração de **Relatório Conclusivo** com a manifestação acerca do eventual direito ao creditamento da recorrente sobre os itens discutidos, considerando os fatos, provas e fundamentos trazidos na diligência e aqueles que já constam nos autos.

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.

Em atendimento, foram apresentados nos autos dois Laudos Técnicos, sendo o primeiro às fls. 860-839, elaborado por Engenheiro de Minas da Fundação Gorceix, e o segundo às fls. 840-988), elaborado pela Ernst & Young Consultoria Contábil, Tributária e Perícias S/A.

Com relação ao desgaste dos refratários no processo produtivo, o Laudo Técnico concluiu que “... *os principais fatores de desgaste são impacto, abrasão, choque térmico, corrosão por CO, condensação de vapores de Zn e Pb, ataques pela escória, erosão pelo gusa líquido, tensões termomecânicas e altas temperaturas*”.

Em resposta ao **Item “a.1” da Resolução**, sobre a qualificação dos materiais refratários como “partes e peças de máquinas”, atestou a perícia que “*em razão de suas características/especificidades e das funções que desempenham, os refratários não podem ser enxergados, do ponto de vista técnico, como partes e peças de máquinas, tampouco como sobressalente, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno*”.

Em resposta ao **Item “a.2” da Resolução**, sobre o desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, atestou a perícia que:

RESPOSTA -Como anteriormente evidenciado neste documento, o desgaste de refratários ocorre, majoritariamente, em função do seu contato com o produto sob industrialização.

A exposição direta dos materiais refratários a elevadas temperaturas, provoca uma série de trocas e reações químicas e físicas entre eles, em consequência das quais ocorre o completo desgaste dos materiais refratários.

Todos os refratários são, portanto consumidos na medida em que ele perde todas as suas propriedades ao longo das operações, razão pela qual são completamente inutilizados, implicando numa vida útil extremamente curta e obrigando sua substituição em ciclos operacionais específicos a cada etapa do processo. Os mesmos se transformam em outras matérias (como gases) e/ou mesmo se integrando, em alguns casos, no próprio produto final, como o aço, ferro, resíduos e outros produtos secundários, como a escória que constitui o resíduos da fusão de metais ou da redução de minérios

Todos os itens objeto de glosa tem períodos de vida útil que podem variar de horas, dias, e ou semanas, exigindo um programação de curtíssimo, curto e longo prazo que garanta sua cadeia de suprimento ao longo das dezenas anos para as quais são projetadas as usinas siderúrgicas.

A tabela seguinte informa qual as principais causas de consumo dos refratários objeto deste laudo,

Destaco, ainda, o resultado indicado no ANEXO 1 do Laudo Técnico em referência, com as seguintes conclusões:

ANEXO 1- RELAÇÃO DAS OPERAÇÕES /TIPO DE REFRATÁRIOS E SEUS MECANISMOS DE DESGASTE

ACIARIA	Forma/motivo de desgaste
Tipo Refratário	
Massa Concreto / Massa	Degradação química contato direto com o produto em fabricação
AHF	
Moldado Moldado	Degradação química/contato direto com o produto em fabricação
ALTO FORNO	
Massa Concreto Tijolo Moldado Concreto/Tijolo	As solicitações típicas às quais o revestimento refratário utilizado no alto-forno estão submetidas são relacionadas com fenômenos ligados às elevadas temperaturas (dilatações e amolecimento), esforços mecânicos (impactos, erosão e abrasão pelo deslocamento da carga e do gás), esforços termomecânicos (choque térmico, variação de temperatura ao longo do tempo e/ou da região do forno) e corrosão química pelo gás (CO, H ₂ O, Zn, materiais alcalinos, etc.) e pela escória, ou ainda contato com o ferro gusa líquido (erosão e infiltração).
CONVERSOR	
Massa Massa Massa/Tijolo Massa Concreto Moldado Moldado	Degradação química de curtíssimo prazo contato direto com o produto em fabricação
COQUERIA	
Massa Concreto Moldado Tijolo	Degradação química de médio prazo contato direto com produto com o coque e gases gerados durante a produção do coque
DESGASEIFICADOR RH	
Massa Tijolo Tijolo Massa Massa Concreto Tijolo	Degradação química de curtíssimo prazo contato direto com o produto em fabricação
DISTRIBUIDOR	
Moldado Moldado Moldado Moldado Moldado Massa/Moldado/Tijolo Tijolo/Massa/Concreto Massa	Degradação química de curtíssimo prazo contato direto com o produto em fabricação

Cont.

LANÇA DE DESSULFURAÇÃO	
Concreto	Degradação química contato direto com o produto em fabricação
LINGOTAMENTO CONTÍNUO	
Massa Moldado	Degradação química contato direto com o produto em fabricação
LTS	
Moldado	Degradação química contato direto com o produto em fabricação
PANELA DE AÇO	
Moldado Massa/Tijolo/Moldado Massa/Concreto Tijolo/Massa/Concreto Massa Massa Moldado Moldado	Degradação química contato direto com o produto em fabricação
PANELA DE GUSA	
Âncora Moldado Aditivo Tijolo/Massa Concreto Massa/Tijolo/Concreto Moldado Tijolo	Degradação química contato direto com o produto gusa
VÁLVULA GAVETA	
Massa Massa Moldado	Degradação química contato direto com o produto em fabricação

Por sua vez, em resposta ao Item “b” da Resolução, foi anexado Laudo Pericial Contábil, com análise dos registros assentados nos livros contábeis e documentos originados das transações da empresa Recorrente¹, tendo por objetivo identificar as práticas contábeis adotadas na escrituração dos documentos fiscais referentes às aquisições de material refratário.

Reproduzo a seguinte conclusão:

9 Conclusão

Conforme descrito no tópico ‘3. Síntese do objeto dos exames’, o presente Laudo Pericial Contábil Extrajudicial tem como intuito responder aos três quesitos elaborados pelo CARF, transcritos abaixo:

- 1 Demonstrar as contas contábeis nas quais a Companhia efetua os registros dos materiais refratários glosados, em especial, se inclusos em contas do Ativo Imobilizado:

Com base na amostra definida para os exames do presente Laudo, a EY observou que a aquisição dos materiais refratários é registrada nas contas contábeis “1112070001 MATERIAIS AUXILIARES E DE MANUTENÇÃO”, “1112100003

¹ Mapeamento das fontes de informações relevantes e aplicáveis ao período de escopo dos trabalhos, sendo elas: (i) Livro fiscal de IPI e ICMS, (ii) planilha apresentada ao CARF contendo a relação das notas fiscais de materiais refratários em que foram tomados créditos de IPI, (iii) razão contábil da conta de estoque de material refratário (conta contábil 1112070001 MATERIAIS AUXILIARES E DE MANUTENÇÃO), (iv) prints da tela do SAP contendo o número da nota fiscal, os valores de créditos de impostos a recuperar, data do registro contábil, valor do material adquirido e ajustes referente ao custo padrão adotado pela Empresa como regime de contabilização de custo;

– PRD DIFERENÇA PREÇO NÍVEL ÚNICO” e “1112100005 – DIF-DIFERENÇA DE PREÇOS MENORES – MM” que estão alocadas no grupo do estoque da Empresa.

2 Demonstrar se os registros da contribuinte em seus livros para os materiais refratários respeitam as regras e os princípios geralmente aceitos em contabilidade (vide item 10.4 do Parecer Normativo CST nº 65/793)

Com base nos procedimentos efetuados para entendimento do processo produtivo da Empresa, a EY observou que a Ternium registra os materiais refratários segundo as regras e princípios contábeis referente ao CPC 16 (R1) – Estoques, considerando que o material refratário é consumido em parte do processo produtivo da placa de aço devido à exposição à altas temperaturas gerando um subproduto denominado “escória” que é comercializado para terceiros.

Segundo o Parecer Normativo, o artigo 66 do RIPI descreve que, se um material é consumido no processo de produção e se ele não estiver classificado no ativo permanente, que é o caso do material refratário, a empresa pode creditar-se do IPI, mas o item 10.4 do referido Parecer menciona que o direito ao crédito pode ser impugnado quando se dá em desrespeito aos princípios contábeis, especificamente se não classificado como ativo imobilizado.

Dessa forma, considerando o exposto em relação à norma contábil, processo produtivo e prática contábil, a EY observou que os materiais refratários foram classificados de acordo com o CPC 16 (R1) – Estoque devido à natureza do produto estar de acordo com o que a referida norma elucida.

3 Demonstrar se as regras e princípios contábeis aplicáveis especificamente aos itens discutidos à época dos correspondentes registros.

Com base nos procedimentos efetuados, na norma contábil referente ao estoque (CPC 16 R1) e no processo produtivo da Empresa descrito no subtópico “8.1. Entendimento do processo produtivo”, a EY realizou procedimentos sobre as informações contábeis disponibilizadas, conforme descrito no item ‘C - Sobre a contabilização dos materiais refratários’ do subtópico ‘8.3 Análise Contábil’ e observou que a Ternium registra os materiais refratários segundo as regras e princípios contábeis referente ao CPC 16 (R1) – Estoques, considerando que o material refratário é consumido em parte do processo produtivo da placa de aço devido à exposição à altas temperaturas gerando um subproduto denominado “escória” que é comercializado para terceiros.

As conclusões dos quesitos acima descritas devem ser lidas em conjunto aos procedimentos e resultados descritos no tópico ‘8. Procedimentos efetuados e resultados obtidos’, bem como demais elementos do presente Laudo Preliminar

Desta forma, entendemos ter trazido a esse Laudo Pericial Contábil Extrajudicial os elementos necessários acerca da contabilização da aquisição de materiais refratários.

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

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

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

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

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

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

10.1 - Como o texto fala em “incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários”, é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga à destes, ou seja, se 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 “imediata e integralmente”, constantes dos dispositivos correspondentes do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Observe-se, por fim, que se da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato da aquisição do bem no qual tiverem sido aplicadas, o valor das

mesmas deverá ser acrescido ao do referido bem; caso contrário, poderá ser computado como custo ou despesa operacional. **(sem destaques no texto original)**

Aplicando tais conceitos ao caso em análise e, considerando os Laudos Técnicos acostados aos autos em diligência, é possível concluir que: **(i)** foi confirmado que os materiais refratários, em decorrência do processo industrial, têm vida útil reduzida, sendo **inferior a 12 (doze) meses**, sofrendo desgastes e sendo completamente consumidos; **(ii)** foram contabilizados nas contas “1112070001 MATERIAIS AUXILIARES E DE MANUTENÇÃO”, “1112100003 – PRD DIFERENÇA PREÇO NÍVEL ÚNICO” e “1112100005 – DIF-DIFERENÇA DE PREÇOS MENORES – MM” que estão alocadas no grupo do estoque da Empresa, segundo as regras e princípios contábeis referente ao CPC 16 (R1) - Estoque devido à natureza do produto estar de acordo com o que a referida norma elucida.

Com isso, resta demonstrada a possibilidade de enquadramento dos materiais refratários em análise como insumo para creditamento de IPI, na forma realizada pela Contribuinte.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

INSUMOS. DIREITO CREDITÓRIO. PRODUTOS E MATERIAIS 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

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

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

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

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

De um lado, a fiscalização autuante meramente afirmou que esses produtos 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:

(...)

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

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

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

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

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

10.2 - A expressão ‘consumidos’ sobretudo levando-se em conta que as restrições ‘imediate e integralmente’, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o 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).

(...)

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

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

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

Por tais razões, deve ser afastada a glosa dos créditos originados de tais aquisições, com o provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o auto de infração.

É o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos