Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10166.905397/2013-11

Processo nº	10166.905397/2013-11
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3302-013.166 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de dezembro de 2022
Recorrente	CIPLAN CIMENTO PLANALTO SA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO. SÚMULA CARF Nº 163.

1. No âmbito do processo administrativo fiscal, a prova pericial é produzida com a finalidade de suprir a deficiência de conhecimento técnico especializado da autoridade julgadora. 2. O indeferimento da produção da prova pericial não configura vício de nulidade da decisão, por cerceamento ao direito de defesa, se a autoridade julgadora, fundamentadamente, demonstra que tal prova era prescindível para a formação de sua convicção sobre os elementos probatórios.

MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.075.598/SC.

As matérias-primas e produtos intermediários somente geram créditos de IPI se integrarem o produto fabricado ou se forem consumidos no processo de industrialização. O conceito de insumos, no contexto do IPI, pressupõe que os bens nele subsumidos sejam consumidos - e aqui consumo assume um sentido amplo de desgaste, desbaste, perda de propriedades, etc. - em contato direto com o produto em fabricação, e desde que não integrem o ativo permanente. Nessa linha, não se afiguram como matéria-prima ou produto intermediário, para fins de creditamento do IPI, os bens que forem utilizados apenas indiretamente na produção ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação.

Trata-se do conceito de insumos encapsulado pelo REsp 1.075.508/SC, submetido ao rito previsto no art. 543-C do antigo CPC e de aplicação obrigatória pelos Conselheiros do CARF, por força do que dispõem o art. 62, §2º, e 72 do ANEXO II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

REFRATÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os materiais refratários que revestem os fornos e equipamentos das indústrias siderúrgicas, que se consumam em contado direto com o produto e que não

devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado, podem gerar crédito de IPI. Aplicação vinculante do REsp 1075508/SC.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa dos créditos relacionados aos materiais refratários e coque de petróleo, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-013.164, de 20 de dezembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10166.905402/2013-96, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a), Walker Araujo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Mariel Orsi Gameiro.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento de Crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), vinculado a compensação de débitos próprios relativos a tributos administrados pela Receita Federal, deferido em parte pela Autoridade Fiscal.

O reconhecimento parcial se deveu a glosas de créditos relativos às aquisições de insumos que, segundo a autoridade fiscal, são produtos que não cumprem os requisitos exigidos pelo Parecer Normativo CST 65/79, nos termos do Relatório de Auditoria Fiscal, especialmente coque de petróleo, materiais refratários, explosivos, e partes e peças de máquinas (correias transportadoras, correntes, placas coletoras, blindagem para pneu, manga filtro, martelo, gaiola, rolamento, parafusos). Também foram glosados os créditos de devolução de vendas, uma vez indevido o aproveitamento de créditos de IPI nas operações de devolução de produtos não sujeitos ao recolhimento do imposto.

Presentou a Manifestação de Inconformidade, no qual alega, em síntese, que todas as aquisições referem-se a insumos utilizados e consumidos no processo industrial, pugnando pela

Original

realização de perícia para "*apurar a efetividade do emprego do coque, peças e materiais refratários e explosivos no processo de industrialização*".

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada. De acordo com seu entendimento os produtos ora sob litígio não se enquadram nos requisitos estabelecidos pelo Parecer Normativo CST 65/79.

Inconformada a contribuinte apresenta Recurso Voluntário, no qual em sede de preliminar, pleiteia a nulidade da decisão recorrida por ausência de motivação na negativa da prova pericial. No mérito, reproduz os mesmos argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> ***Da admissibilidade:***
>
> A recorrente foi intimada da decisão de piso 06/01/2021 (fl.926) e protocolou Recurso Voluntário em 03/02/2021 (fl927) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72[1].
>
> Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.
>
> ***Da preliminar de nulidade da decisão recorrida:***
>
> Em sede de preliminar, a recorrente alegou nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, em razão da ausência de motivação quanto ao indeferimento da produção da prova pericial. A perícia foi solicitada visando provar a efetividade do emprego do coque, peças e materiais refratários e explosivos no processo de industrialização a que se dedica.
>
> Sem razão a recorrente.
>
> De pronto, chama a atenção a inversão de papéis e responsabilidades pretendida pela recorrente, pois nos casos de solicitação de restituição, compensação e ressarcimento de crédito contra a Fazenda Nacional *"(...) o ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato*[2]", postura consentânea com o art. 36 da Lei nº 9.784/1999[3], que

[1] Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

[2] CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria geral do processo. São Paulo: Malheiros Editores, 26ª edição, 2010, p. 380.

[3] Lei nº 9.784/1999 Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei. Art. 37. Quando o interessado

Original

regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. No mesmo sentido é a regra basilar extraída no inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil[4].

Com efeito, o Acórdão nº 3402-002.881, adotou este parâmetro para a solução de caso sobre crédito tomados pelo contribuinte. Peço vênia para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao *sub judice*:

> É certo que a distribuição do **ônus da prova no âmbito do processo administrativo** deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF).
>
> (...)

Em relação ao argumento de falta de motivação quando ao indeferimento do pedido de produção de prova pericial, o nobre Relator do voto condutor do julgado justificou o indeferimento da referida prova, baseada no argumento de que "*nos termos do disposto no art. 18 do Decreto 70.235, de 1972, há que ser indeferido o pedido de perícia, seja por falta de atendimento dos requisitos formais, seja porque não há dúvida a ser sanada, o que torna desnecessária a sua realização. Os elementos que constam do processo são suficientes para a conclusão da análise*."

Assim, uma vez devidamente fundamentado o indeferimento da realização da referida prova pericial não procede o alegado cerceamento do direito de defesa suscitado pela recorrente.

Além do mais, essa decisão não merece qualquer reparo, haja vista que, no âmbito do processo administrativo fiscal federal, regido pelo Decreto nº 70.235/1972, a decisão quanto ao deferimento ou não de realização de prova pericial constitui-se prerrogativa da autoridade julgadora, ou seja, decisão do âmbito do seu poder discricionário. Esse é o entendimento que se extrai da leitura combinada dos arts. 18, 28 e 29 do referido decreto, que seguem transcritos:

> Art. 18. A **autoridade julgadora** de primeira instância determinará, **de ofício ou a requerimento do impugnante**, a realização de diligências ou perícias, **quando entendê-las necessárias**, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine.
>
> (...)

---

declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

[4] Art. 373. O ônus da prova incumbe:
I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Original

> Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.
>
> Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora **formará livremente sua convicção**, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Por oportuno, cumpre registrar que essa avaliação para fins de deferimento ou indeferimento da prova não pode representar qualquer prejuízo para defesa do contribuinte. Ou seja, a prova deve ser útil para o fim a que se destina no sentido efetivamente demonstrar as alegações trazidas aos autos pelas partes, bem como no sentido de contribuir para o convencimento da autoridade julgadora.

Nesse norte, em se tratando de processo administrativo fiscal, a matéria já foi submetida por diversas vezes ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sob o fundamento de que o indeferimento da prova implica diretamente em cerceamento de defesa da parte, foi editada a Súmula aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021, *in verbis*:

> Súmula CARF nº 163: O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).
>
> Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202-004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401-006.103, 1301-003.768, 2401-007.154 e 2202-005.304.

Pelo o exposto, afasto a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, bem como a renovação quanto ao pedido de diligência, visto que não pode ser utilizada como um meio para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos.

Do mérito:

Como relatado, trata-se de pedido de ressarcimento de saldo credor de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), fundamentado no art. 11 da Lei nº 9.779/99, relativo ao 4º trimestre de 2010, no valor total de R$1.309.607,19, originário da aquisição de matérias-primas/insumos utilizados no processo de fabricação de cimento. Sua análise resultou no deferimento parcial, no valor de R$713.323,69, homologando-se parcialmente a compensação declarada.

Consta do Relatório de Auditoria Fiscal às fls. 226/420, que o reconhecimento parcial ocorreu em razão das glosas de créditos relativos às aquisições de insumos que não cumpririam os requisitos legais, já que, a seu ver, não obedeceriam ao disposto no artigo 226 do Regulamento do IPI (Decreto n° 7.212/10) e nos itens 10 e 11 do Parecer Normativo CST 65/79.

Nesse sentido foram glosados os seguintes créditos, objeto do litígio ora em julgamento: (i) coque de petróleo; (ii) material refratário (iii) partes de peças de máquinas; (iv) explosivos; e, (v) devolução de vendas referentes a notas fiscais emitidas em data posterior a 01/04/2009.

Original

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 n°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;

Visando ao esclarecimento desses conceitos foi editado o Parecer Normativo nº 65/79. Cujos itens 11 e 11.1 esclarecem que:

> 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, inexiste o direito de que trata o inciso I do art. 66 do RIPI/79. (grifou-se)

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 n° 65/79, cuja ementa segue transcrito:

> 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.
>
> 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).
>
> **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**

Original

consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos 'que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que **sofrem o desgaste indireto** no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final', razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

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

A necessidade da ação direta do produto para ser admitido como matéria prima é reiteradamente confirmada por este Conselho, como se depreende a título exemplificativo das manifestações abaixo colacionadas, inclusive desta turma julgadora:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

(...)

IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. FERRAMENTAS. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS. REFRATÁRIOS. DESGASTE DIRETO NO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.

O artigo 82 do RIPI/82 (reproduzido nos regulamentos subsequentes) confere direito ao crédito de IPI pela aquisição de produtos intermediários, entendidos como "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização." **A interpretação da norma historicamente dada e acolhida nos termos do Parecer Normativo CST n. 69/79 é que não é possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários que só indiretamente façam parte da industrialização, porém dão direito ao crédito de IPI as aquisições de produtos intermediários que diretamente exerçam ação sobre o produto industrializado, desgastando-se ou consumindo-se por ação direta sobre o produto. Soma-se a isso o entendimento exarado pelo STJ no REsp 1.075.508 (repetitivo), no sentido de que mesmo em se tratando de maquinário, deve-se avaliar o direito ao crédito de IPI com base na aferição do desgaste direto ou indireto sobre o produto em fabricação. Assim, a aquisição de ferramentas, refratários, partes e peças de máquinas conferem direito ao crédito de IPI, desde que sofram desgaste direto na industrialização, perdendo suas propriedade físicas e químicas, e não sejam parte do ativo imobilizado**. (Acórdão nº 3402-008.325 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo nº 11080.732116/2013-16, Rel. Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Sessão de 28 de abril de 2021)

***

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

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

MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.075.598/SC. SÚMULA CARF Nº. 19. As matérias-primas e produtos intermediários somente geram créditos de IPI se integrarem o produto fabricado ou se forem consumidos no processo de industrialização. **O conceito de insumos, no contexto do IPI, pressupõe que os bens nele subsumidos sejam consumidos - e aqui consumo assume um sentido amplo de desgaste, desbaste, perda de propriedades, etc. - em contato direto com o produto em fabricação, e desde que não integrem o ativo permanente. Nessa linha, não se afiguram como matéria-prima ou**

Original

> **produto intermediário, para fins de creditamento do IPI, os bens que forem utilizados apenas indiretamente na produção ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação. Trata-se do conceito de insumos encapsulado pelo REsp 1.075.508/SC, submetido ao rito previsto no art. 543-C do antigo CPC, e consubstanciado na ratio decidendi da Súmula CARF nº. 19. A conceituação de insumos vazada nessas decisões é de aplicação obrigatória pelos Conselheiros do CARF, por força do que dispõem o art. 62, §2º, e 72 do ANEXO II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. (Súmula CARF n° 19; Parecer Normativo CST nº 65/1979; REsp 1.075.508/SC)**.
>
> RESSARCIMENTO. CRÉDITO GLOSADO. Geram direito ao crédito do IPI, além das matérias-primas, produtos intermediários "stricto-sensu" e material de embalagem, os materiais que se integram ao produto final e quaisquer outros materiais, desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente, que se consumam por decorrência de contato físico com o produto em elaboração, excluindo-se as partes e peças de máquinas e equipamentos.
>
> PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Indefere-se pedido de perícia quando se constata que o despacho decisório demonstra, de forma clara e precisa, a razão e os fundamentos da redução do crédito pleiteado e quando, nos autos, estão presentes os elementos necessários para a fundamentação da decisão. Descabe a realização de diligência relativamente à matéria cuja prova deveria ser apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova. (Acórdão nº 3003-000.244 – Turma Extraordinária / 3ª Turma, Processo nº 13876.000530/2006-02, Rel. Conselheiro Vinícius Guimarães, Sessão de 17 de abril de 2019). (grifou-se)

Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "*stricto sensu*", e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre 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.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do mérito do recurso.

Do Direito ao Ressarcimento e dos créditos glosados de IPI

i) Coque de Petróleo:

Atentando-se para a r. decisão recorrida com relação à glosa sobre a aquisição de coque de petróleo se incorporaria no produto (cimento), observa-se que no entendimento dos julgadores *a quo*, seu uso se daria na forma de combustível usado para gerar energia térmica, ou seja, sua utilização não seria incorporada diretamente no produto final. Pertinente a transcrição do trecho do voto:

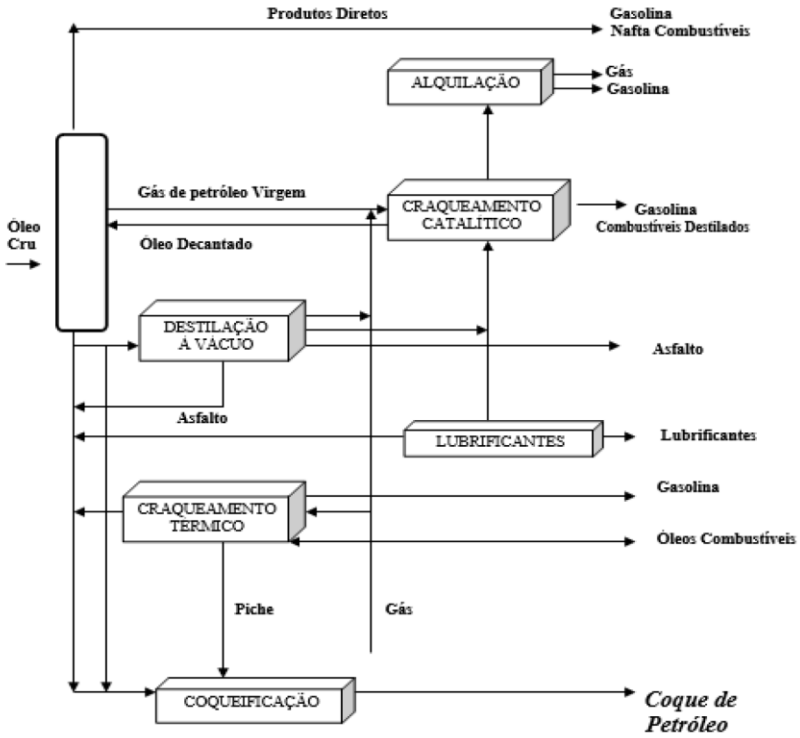
> **Especificamente quanto ao Coque de Petróleo**, referido produto é utilizado como combustível para o funcionamento dos fornos, como já foi antes decidido (Acórdão 106-000.225 – 13ª Turma da DRJ06, processo nº 13362.900191/2013-77):
>
> *... "as fontes de energia [seja ela o CVP, a elétrica, o óleo, o carvão mineral, pneus usados, etc], utilizadas no processo não agregam valor ao produto final;*

Original

sua escolha de uso na operação de clinquerização depende do seu custo [razão de ordem econômica] e do seu poder calorífero.

A incorporação, ao clinquer, das cinzas residuais do processo de queima do coque verde de petróleo é circunstância que tampouco legitima o crédito do IPI. Com efeito, a destinação precípua do combustível em questão é a ***queima*** *para produção de grande quantidade de energia térmica, geradora, no caso, de temperatura da ordem de 1500ºC, tendente à calcinação da mistura de calcário e argila. Observe-se que o estabelecimento interessado adquire "combustível" para emprego no processo produtivo, não se podendo desconsiderar a preponderância do poder calorífico da queima do coque no processo produtivo do cimento como fonte de energia térmica*. (grifos originais)

Em contra partida alega a recorrente não haver dúvidas de que o coque de petróleo é verdadeira matéria-prima do cimento, argumenta que é necessário para sua fabricação, pois além da função de combustível para os fornos que promovem o processamento da mistura de materiais extraídos da mineração (calcário e argila), seus componentes passam a compor também o 'clinquer', que é o resultado da queima da mistura dos materiais extraídos da mineração e que ao contrário do que se percebe em outros processos produtivos - em que as fontes energéticas se limitam a aquecer os fornos - na produção de cimento o coque é diretamente injetado na mistura em processamento (denominada farinha), interagindo e misturando-se com o produto final.



No recurso trás as seguintes explicações:

32. Dito processo implica na decomposição térmica do petróleo cru e posterior condensação de radicais, dando-se origem a um material sólido, aromático, quimicamente estável (não reativo, não explosivo, com alto ponto de ignição) e

Original

insolúvel em água, composto basicamente por moléculas de hidrocarbonetos, polinucleadas.

33. Já na produção de cimento, uma vez moído o coque é pulverizado através de ar comprimido para o sistema de alimentação de maçaricos localizados no interior dos fornos rotativos, onde se dá o processamento/queima da "farinha", decorrente da mistura de calcário e argila extraídos de minas, processados em britadores e homogeneizados através de materiais corretivos.

34. É justamente nos fornos rotativos que se observa, então, a produção do clínquer – componente básico do cimento – decorrente do processamento (em temperaturas entre 1.400ºC e 1.500ºC) dos materiais nestes fornos inseridos, quais sejam, calcário, argila, corretivos e o próprio coque.

35. Uma vez resfriado, adiciona-se ao clínquer o sulfato de cálcio (gesso) e eventuais novos aditivos, tais como escórias de alto forno ou materiais pozolânicos, para que tal mistura seja, então, finalmente submetida a processo de moagem em moinhos de bolas de aço (uniformidade e baixa granulometria) e expedição para consumo (ensacados ou a granel). Pede-se escusas para reprodução de nova representação esquemática, que bem sintetiza o processo produtivo:

(...)

Nesse exato sentido constam, inclusive, manifestações técnicas das mais balizadas autoridades sobre o tema, inclusive da Associação Brasileira de Cimento Portland – ABCP, que em trabalho intitulado "O COQUE DE PETRÓLEO NA INDÚSTRIA DE CIMENTO" assim manifestou-se:

> "*Queima em forno rotativo de clínquer: a farinha desce pelos ciclones e entra no forno, (...). Ao atingir a região mais baixa, o material encontra a chama de um maçarico, posicionado longitudinalmente, que produz o calor necessário à clinquerização. O maçarico é alimentado por diferentes tipos de combustíveis ou uma mistura deles. A temperatura atingida pelos materiais processados é de cerca de 1.450ºC, que se deslocam através da zona de queima por 10 a 15 minutos.* ***Neste processo, as cinzas e outros elementos gerados com a queima dos combustíveis são incorporados ao produto final****. É nessa fase que ocorre a transformação da farinha em clínquer*. (...)
> *Os fornos de cimento,* ***diferentes*** *de outros fornos e caldeiras industriais,* ***têm como característica a interação entre matéria-prima e gases de combustão****,* ***possibilitando que grande parte do enxofre e metais presentes na massa do coque sejam incorporados ao clínquer portland durante a queima****.* ***O mecanismo de incorporação*** *do enxofre proveniente da queima do coque de petróleo pelo clínquer ocorre principalmente segundo a reação* $CaO + SO_3 \rightarrow CaSO_4$." (Grifos nossos).

40. Tanto é assim que, uma vez injetado dentro do forno, o coque passa, inclusive, a agregar diversas propriedades ao clínquer, e por conseguinte, ao cimento. Isto é, dependendo-se das especificações do coque utilizado no processo produtivo (taxa de carbono, umidade, percentual de cinzas, volatilidade, etc...), haverá direta variação da qualidade do cimento ao final produzido.

Para dirimir a questão, trago a colação um trecho do voto vencedor proferido no Acórdão nº 3301-010.671, de relatoria da Ilustre Conselheiro Ari Vendramini, na sessão realizada em 28 de julho de 2021, dos quais adoto como razão de decidir, *verbis*:

> A dissensão da maioria deste colegiado se prende ao conceito de insumo nos moldes da legislação do IPI para o coque que, neste caso específico em exame nos presentes autos, como material intermediário, se imiscui no produto final, o

Original

cimento, pois que, ao se infiltrar na matéria-prima do cimento, o clinquer, torna-se insumo.
Confirmando tal fato, extraímos trecho dos seguintes documentos apresentados pela recorrente, constantes dos autos :

(...)

De todos estes documentos conclui-se que o coque, ao imiscuir-se ao clínquer, e este último, matéria prima essencial á produção do cimento, assume a característica de produto intermediário que acaba sendo consumido no processo produtivo, sendo, portanto, insumo á produção do cimento, sendo gerador de crédito do IPI.

Por derradeiro, o Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010) assim estabelece :

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

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

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

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Citando a I. Relatora, que em seu voto afirma “A partir do exame da legislação do IPI, através do inciso I do art. 66 do RIPI/79, o qual corresponde aos arts. 82, I, do RIPI/82, 147, I, do RIPI/98, 164, I, do RIPI/2002 e, 226, I do RIPI/2010, por sua vez, menciona que a possibilidade de creditamento decorre da aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos, incluindo-se os insumos que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente da empresa”.

Já o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) da Secretaria da Receita Federal definiu que :

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.

Original

O art. 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do art. 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, repetida ipsis verbis pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.136, de 07 de dezembro de 1970, dispõe:

"Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído 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.

Diante disto, ressalte-se serem *ex nunc* os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do art. 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 conseqüência, 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 lhe 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 no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente."

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.

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.

Assim, somente geram o 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.

No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários *stricto sensu*, ou seja, bens dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificativamente, 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.

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 de 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.

Original

No que se refere a matérias-primas e produtos intermediários stricto sensu, ou seja, bens dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificativamente, 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.

Contudo, com relação a 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 de 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.

Há quem entenda, tendo em vista a ressalva de não gerarem direito a 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.

Entretanto, uma simples análise lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, de vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não gerarem 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.

No caso, entretanto, a própria análise histórica da norma desmente esta acepção, de vez que a expressão "incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização" é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores ao RIPI/2010 (inciso I do art. 27 do Decreto nº 56.791/65, inciso I do art. 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários stricto sensu, geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que, embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

A norma constante do direito anterior (inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia, restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito ao crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

O dispositivo constante do inciso I do art. 66 do RIPI/79, por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

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

Como o texto do Parecer Normativo afirma que "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 em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

Original

> 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.
>
> 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 (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).
>
> 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.
>
> Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente
>
> Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se deem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexiste o direito ao crédito.
>
> Por todo o exposto, o coque, ao integrar-se ao produto final em exame (cimento) gera direito ao crédito do IPI.

Portanto, voto por dar provimento aos argumentos de defesa da recorrente contidos no presente tópico.

ii) materiais refratários:

Quanto ao material refratário, descrito no item 35 e 36 do relatório fiscal, depreende-se da leitura dos documentos que instruem o presente processo se tratar de revestimento de forno, entre eles concreto refratário, tijolo refratário, argamassa refratária, material utilizado pela contribuinte para fins de isolamento térmico dos fornos industriais com a finalidade de se evitar a troca de calor com o ambiente externo, e, logo, para a manutenção da temperatura interna necessária para que o cimento produzido não perca suas propriedades ou danifiquem os equipamentos, havendo contato com o produto submetido ao processo fabril. Seu desgaste, neste particular, não é controvertido pela autoridade fiscal, visto que o material se torna inutilizável com o decurso da industrialização que conduz ao exaurimento de sua finalidade e de suas propriedades, sendo ao final substituído, o que impede a sua contabilização no ativo não circulante e tampouco a sua classificação como material destinado à mera manutenção do ativo.

Original

De fato, o desgaste direto dos materiais refratários no processo produtivo foi reconhecida pelo próprio I. Conselheiro Relator em seu voto, afirmando que: " *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".*

E como visto acima, o creditamento foi afastado por entender que os refratários fazem parte das máquinas e equipamentos (e, portanto, seriam do então denominado ativo permanente, atual ativo não circulante).

Contudo, em razão do imediato e integral desgaste dos refratários no curso do processo de produção, bem como seu contato direto com o produto em fabricação, a jurisprudência tem entendido que a aquisição desses materiais refratários consumidos no processo industrial, não compondo o ativo fixo, devem ser admitidos como produtos intermediários para fins de tomada de crédito do IPI. Vejamos.

O Parecer Normativo CST n° 65, de 31 de janeiro de 1979, interpretando o Regulamento então vigente, foi a principal fonte de interpretação desse tema. Pertinente sua transcrição integral, *in verbis*:

> 1. Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n° 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).
>
> 2. O artigo 25 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8a do artigo 2º do Decreto-lei n° 34, de 18 de novembro de 1966, repetida "ipsis verbis" pelo artigo I o do Decreto-lei n° 1.136, de 7 de setembrode 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'.
>
> 2.1. Como se vê, trata-se de norma não autoaplicável, 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 n°4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei n°3.466, art. 2º, alt. 8º):
>
> 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**

Original

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: qualquer 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.

7. Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários "stricto sensu", vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente", para que se obtivesse o mesmo resultado.

7.1. Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual "a lei não deve conter palavras inúteis ", o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

8. No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta acepção, de vez que a expressão "incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto

Original

forem consumidos no processo de industrialização" é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso Ido artigo 30 do Decreto n° 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto n° 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários "stricto sensu", geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1. A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto n° 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2. O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

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 "júris 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

Original

> devam, em face dos princípios 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, inexiste o direito de que trata o inciso I do artigo 66 doRIPI/79.

O que se extrai do Parecer citado, que além da matéria-prima e dos produtos intermediários, que integram o produto final, e das embalagens, também podem gerar crédito de IPI os insumos que, não integrando o produto final, se assemelham a produtos intermediários, tendo que os têm que obedecer aos seguintes critérios: *i) que se consumam em contato direto com o produto; ii) que não seja incorporado às instalações industriais, como partes ou peças de máquinas; iii) que não seja classificável no ativo imobilizado.*

Nesse contexto, importa ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, no já citado recurso repetitivo (Resp nº 1.075.508), cuja controvérsia era justamente a ora sob análise: a empresa buscou a tutela do Poder Judiciário para tomar crédito de componentes do maquinário que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo. Naquela oportunidade, o relator do caso, ministro Luis Fux, destacou que a legislação do IPI afastou o rigor da regra do crédito físico, concluindo que "*o aproveitamento do crédito de 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*".

Em seu voto, o Ministro relator destacou o seguinte:

> Note-se que a doutrina e a jurisprudência também adotam o conceito de crédito físico para reconhecer o direito ao creditamento.
>
> No caso, as notas fiscais de fls. 31 a 42 indicam a compra de 'anel retenção', 'rol esfera', 'rolos con.', 'voluta em fofo inferior', 'rotor em bronze', 'selo mecânico metal duro', 'rolamento', 'facas retas', 'cilindro polido', 'jogo de palheta', 'rodizio', 'ogiva mecânica com contado para controlar' e 'palheta delta', produtos estes que não são consumidos no processo de industrialização (consigne-se que a inicial não veio acompanhada de descrição do processo produtivo da empresa), 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.
>
> Não há, portanto, que se confundir o consumo do produto com o mero desgaste do produto.
>
> Note-se que no caso a empresa autora é a consumidora final, pois não existe operação posterior à aquisição dos referidos produtos, e como consumidora final, deve arcar com o IPI, não havendo que se falar em creditamento.
>
> (...)
>
> Sobre o tema manifestou-se Aroldo Gomes de Matos, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 81, Junho de 2002, litteris:
>
> 'omissis 8. Os Bens e Produtos que geram Créditos Presumidos Geram "créditos básicos" do IPI, conforme dispõe o art. 147 do Decreto n° 2.637 (RIPI/98), os bens e insumos empregados no processo de industrialização de produtos

Original

tributados, a saber: 'Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n° 4.502, de 1964, 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 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.' Tais bens e insumos, designados genericamente como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, são inúmeros, tendo o vetusto Parecer Normativo CST n° 181/74 elencado os seguintes:

'**Entre outros, admitem o crédito do imposto**, desde que utilizados na fabricação de produtos tributados: varetas de latão, ferro e estanho, eletrodos e oxigênio, utilizados em solda; abrilhantadores, ácidos, bissulfito de sódio, carbonatos, cianetos, sais, cloretos, sulfatos e outras substâncias empregadas na formação de banhos para cromagem e niquelagem de peças; terra diatomácea sulfato ferroso, carvão ativo e ativado e placas filtrantes, empregados na filtragem de bebidas e que se utilizam ao término de cada etapa do processo industrial; soda cáustica, detergentes e sabões, utilizados na lavagem de garrafas; lixas para polimento de artefatos de madeira e metal, que se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial: bentonita, carvão Cardiff, 'espaguete de cera de camaúba', mogul, corfix, óleo de oiticica, 'terra tipo Lisboa', óxido de ferro, silicato de sódio alcalino e outros produtos que se consomem nas areias de moldagem, **bem como placas refratárias para canais de lingoteiras, materiais esses empregados em processos de fundição de peças de metal, quando se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial**'.

Ainda consoante esse Parecer Normativo, não geram crédito:

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

O rol dos produtos que geram crédito, retromencionados, não é, a toda evidência, exaustivo, numerus clausus, podendo nele ser incluídos quaisquer outros, desde que participem e sejam consumidos no processo de industrialização. **Por outro lado, a lista dos supostamente excluídos vem sofrendo reparos ao longo do tempo por inúmeras decisões judiciais, dentre os quais: materiais refratários consumidos no processo industrial, de maneira lenta mas integrando o novo produto, e não compondo o ativo fixo**; sucata de papel, utilizada para a fabricação de outros produtos; **máquinas e equipamentos, com vida útil inferior a doze meses, adquiridos para emprego na industrialização em geral**; lixas, lâminas de serra, etc., desde que não integrantes do ativo fixo e que sofram alterações em função da ação exercida sobre os produtos em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, tais como o desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas; produtos adquiridos de pessoas físicas por empresa produtora; óleo diesel e energia elétrica (vide também a MP n° 2.2022/2001, art. 1°, inc. I, adiante transcrito). (...)

Destarte, a interpretação sistemática do art. 147 do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/88) revela a expressa **vedação à utilização de créditos do IPI oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa**, não se vislumbrando a ofensa aos dispositivos legais apontados.

Original

Do resumo do que restou decidido pela STJ, para fins de crédito do IPI: não é possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários que só indiretamente façam parte da industrialização (e.g. lubrificantes para máquinas, no contexto da indústria de metais). De outro lado, darão direito ao crédito as aquisições de produtos intermediários que diretamente exerçam ação sobre o produto industrializado, desgastando-se ou consumindo-se.

Nesse sentido de que os materiais refratários podem ser admitidos como produtos intermediários para fins de gerarem crédito de IPI, manifestaram-se o E. Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça e este próprio CARF:

> IPI. **AÇÃO DE EMPRESA FABRICANTE DE AÇO PARA CREDITAR-SE DO IMPOSTO, RELATIVO AOS MATERIAIS REFRATÁRIOS QUE REVESTEM OS FORNOS ELÉTRICOS, ONDE E FABRICADO O PRODUTO FINAL**. INTERPRETAÇÃO QUE CONCILIA O DECRETO-LEI N. 1.136/70 E O SEU REGULAMENTO, ART. 32, APROVADO PELO DECRETO N. 70.162/72, COM A LEI 4.503/64 E COM O ART. 21, PARAGRAFO 3., DA CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE PELO CONHECIMENTO E PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. (...)
>
> Estou em que, tendo o acórdão recorrido admitido o fato de que os refratários são consumidos na fabricação do aço, a circunstância de não se fazer essa consumição em cada fornada, mas em algumas sucessivas, não constitui causa impeditiva à incidência da regra constitucional e legal que proíbe a cumulatividade do IPI. (Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 90205, Rel. Min. Soares Munoz, Primeira Turma, julgado em 20/02/1979, DJ 23-03-1979 p 02103). (grifou-se)
>
> ***
>
> TRIBUTÁRIO. IPI. **MATERIAIS REFRATÁRIOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. OS MATERIAIS REFRATÁRIOS EMPREGADOS NA INDUSTRIA, SENDO INTEIRAMENTE CONSUMIDOS, EMBORA DE MANEIRA LENTA, NÃO INTEGRANDO, POR ISSO, O NOVO PRODUTO E NEM O EQUIPAMENTO QUE COMPÕE O ATIVO FIXO DA EMPRESA, DEVEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS**, CONFERINDO DIREITO AO CREDITO FISCAL. (Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 18.361/SP, Rel. Ministro Hélio Mosimann, Segunda Turma, julgado em 05/06/1995, DJ 07/08/1995). (grifou-se)
>
> ***
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)
>
> Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013
>
> NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA.
>
> Não se conhece do Recurso Especial quando as situações fáticas consideradas nos acórdãos paradigmas são distintas da situação tratada no acórdão recorrido, não se prestando os arestos, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial.
>
> REFRATÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.
>
> Os materiais refratários que revestem os fornos e equipamentos das indústrias siderúrgicas, que se consumam em contado direto com o produto e que não devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado, podem gerar crédito de IPI.

Original

> Aplicação vinculante do REsp 1075508/SC. (Acórdão nº 9303-011.429 – CSRF / 3ª Turma, Processo nº 11065.720816/2017-71, Rel Conselheiro

Neste cenário, entendo que os materiais refratários, devem ser aceitos como assemelhados a produtos intermediários e gerar crédito ao contribuinte.

iii) partes e peças de máquinas:

Por outro lado, com relação partes de peças de máquinas (itens 33-34) classificados pelo contribuinte como produto intermediário – material de reposição, listados no Anexo I do Relatório Fiscal (fls.236/275), a recorrente não tece nenhuma explicação sobre sua utilização, limitando-se a igualar o conceito de insumos para efeito de creditamento do Pis/Cofins não-cumulativo à apuração de créditos de IPI, sem qualquer amparo legal.

Relembre-se que, como evidenciado no item anterior, o presente processo é um pedido de ressarcimento, cujo ônus probatório recai sobre o postulante do crédito (a Recorrente).

Dessa forma, cabe ser negado provimento ao recurso nesse ponto.

iv) materiais explosivos:

Com relação a glosa referente aos materiais explosivos (espoletas, explosivos, cordéis detonantes, etc. - itens 27-32 do relatório de auditoria fiscal) utilizados como única forma de se possibilitar a extração e o desmonte da rocha de calcário fundamentalmente necessária à produção do cimento.

Em virtude de abordar precisamente os elementos fáticos e pelo seu didatismo, adoto as razões de decidir da decisão recorrida, com fulcro nos seguintes dispositivos: artigo 50, § 1º da Lei 9.784 e artigo 57, § 3º:

> Em relação aos explosivos utilizados para extração mineral, deve-se registrar que os valores de IPI passíveis de creditamento são aqueles decorrentes de aquisições de insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) direcionados a operação de industrialização, com fulcro no art. 11 da Lei n° 9.779/99, aplicados na industrialização, in verbis:
>
> Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, **aplicados na industrialização**, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. (grifo nosso)
>
> E, no caso, a atividade extrativista mineral não pode ser enquadrada no conceito de industrialização. Na verdade, trata-se de operação pré-industrial. Como se verifica, pela sua própria definição e contexto de atividade econômica, a extração mineral não constitui industrialização, nem de longe se assemelhando a um dos processos industriais previstos no RIPI/2002, do qual transcreve-se, abaixo, o conceito de industrialização:

Original

> Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.
>
> Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo (...)
>
> Como já mencionado, a legislação do IPI não vincula o conceito de industrialização ao destino do produto final, mas às operações efetivamente realizadas sobre os insumos, modificando-o, aperfeiçoando-o ou, de qualquer forma, alterando o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a sua aparência. Dessa forma, não é por ser o resultado da atividade de extração de argila e de calcário qualificada como matéria-prima para uma ulterior fase de industrialização que a referida etapa inicial passará a ser considerada como produção tipicamente industrial.
>
> Por razões de interesse comercial da contribuinte, dentre o ciclo de operações necessários para se chegar ao produto final, houve por bem a extração de argila e de calcário para posterior industrialização. A etapa industrial se inicia no momento em que os minerais são misturados a outros elementos e tratados para a produção do cimento; antes disto não há operação de industrialização, mas sim atividade extrativista.
>
> Por essas razões, as aquisições de insumos relativas à viabilização da etapa extrativista, conforme definições da legislação do IPI, não se configuram como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados na produção industrial. Logo, não geram crédito de tal imposto.
>
> Nesse sentido, as aquisições de explosivos utilizados para extração de argila e de calcário listados pela Autoridade Fiscal, à fl. 231, devem ter a glosa mantida pela impossibilidade de serem considerados para fins de cálculo do crédito do IPI.

DESCRIÇÃO	TIPO PRODUTO
EMULSAO//EXPLOSIVA* BOMBEADO	PRODUTO INTEMEDIARIO EXPLOSIVO
CORDEL// DETONANTE REVESTIDO COM PVC* NP-10	PRODUTO INTEMEDIARIO EXPLOSIVO
DINAMITE//ENCARTUCHADA* 2 X 24	PRODUTO INTEMEDIARIO EXPLOSIVO
DINAMITE//A BASE NITRATO AMOMIA* GRANULADO	PRODUTO INTEMEDIARIO EXPLOSIVO
ESPOLETA//BRINEL COLUNA* 200MS-25METROS	PRODUTO INTERMEDIARIO EXPLOSIVO
CORDEL// DETONANTE REVESTIDO COM PVC* NP-05	PRODUTO INTEMEDIARIO EXPLOSIVO
CORDEL// DETONANTE REVESTIDO COM PVC* NP-03	PRODUTO INTEMEDIARIO EXPLOSIVO
ESPOLETA//RETARDO* NÃO ELETRICO* 30MS	PRODUTO INTERMEDIARIO EXPLOSIVO
ESPOLETA//BRINEL COLUNA* 200MS-15 METROS	PRODUTO INTERMEDIARIO EXPLOSIVO
DINAMITE//ENCARTUCHADA* 1 X 8	PRODUTO INTEMEDIARIO EXPLOSIVO

Portanto, nega-se provimento ao recurso nesse ponto.

v) devolução de vendas de produtos não sujeitos ao recolhimento do imposto:

Também foram glosados os créditos de devolução de vendas referentes a notas fiscais emitidas em data posterior a 01/04/2009, visto que aproveitamento de créditos de IPI nas operações de devolução de produtos não sujeitos ao recolhimento do imposto. Consta do Relatório Fiscal que por meio do TIF nº 02, foi dada oportunidade para a contribuinte, se fosse o caso, comprovar o recolhimento de IPI nestas operações, mas não manifestou-se.

No recurso, a recorrente limita-se a alegar que faz jus ao crédito do IPI empregados na fabricação de produtos que voltem ao estabelecimento

Original

remetente com direito ao crédito do IPI nos casos de devolução ou retorno, consoante artigo 231, I do RIPI/2010.

Com relação a esse item, assim se manifestou a decisão recorrida, *verbis*:

> Por fim, foram glosados os créditos de devolução de vendas de produtos não sujeitos ao recolhimento do imposto.
>
> Deve-se retomar a regra elementar que restringe, no caso de devolução de vendas de mercadorias, o creditamento do IPI ao retorno de produtos tributados, nos termos do art 167 do RIPI/2002:
>
> Art. 167. É permitido ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, total ou parcial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 30).
>
> Não havendo destaque de IPI na venda, não há que se falar em creditamento decorrente de eventual retorno ou devolução da mercadoria.
>
> Inclusive, segundo a Autoridade Fiscal, por meio "do TIF nº 02, foi dada oportunidade para o contribuinte, se fosse o caso, comprovar o recolhimento de IPI nestas operações, mas não manifestou-se".
>
> Na Manifestação de Inconformidade, a Reclamante alega fazer jus ao crédito do IPI relativo a insumos empregados na fabricação de produtos que voltem ao estabelecimento remetente, transcrevendo o art. 254, V, do RIPI/2010.
>
> Sobre a questão, o art. 254, V, do RIPI/2010 informa que:
>
> Art. 254. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:
>
> (...)
>
> V - relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem empregados na fabricação de produtos que voltem ao estabelecimento remetente com direito ao crédito do imposto nos casos de devolução ou retorno e não devam ser objeto de nova saída tributada;
>
> Referida norma determina a anulação dos créditos de IPI, mediante estorno na escrita fiscal, quando do retorno de eventual venda tributada de insumos que não serão objeto de nova saída tributada, ou seja, os insumos serão, após o retorno, direcionados ao processo produtivo.
>
> A situação acima, além de não restar comprovada nos autos pelo contribuinte, em nada se assemelha a situação descrita pela Autoridade Fiscal, que simplesmente promoveu a glosa de créditos lançados decorrentes de devolução de vendas de mercadorias não sujeitos ao recolhimento do imposto.
>
> Entende-se que não merece prosperar os argumentos apresentados pela reclamante.

Portanto, não merece reparo a decisão de primeira instância, devendo ser mantida por seus próprios fundamentos.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida, e no mérito, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa dos créditos relacionados aos materiais refratários e coque de petróleo.

Original

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa dos créditos relacionados aos materiais refratários e coque de petróleo.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Redator

Original