



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.901196/2017-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-002.497 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 13 de março de 2024
Recorrente COMPANHIA INDUSTRIAL DE CIMENTO APODI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2016

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. IMPRESCINDIBILIDADE NÃO DEMONSTRADA. INDEFERIMENTO.

Se nos autos há todos os elementos probatórios necessários e suficientes à formação da convicção do julgador quanto às questões de fato objeto da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e perícia formulado.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CONFIGURADO. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. IMPOSSIBILIDADE.

1. No âmbito do processo administrativo fiscal, a produção da prova pericial somente se justifica nos casos a análise da prova exige conhecimento técnico especializado.

2. O indeferimento de pedido de diligência ou perícia não configura vício de nulidade da decisão, por cerceamento ao direito de defesa, nos casos em que a autoridade julgadora, fundamentadamente, demonstra que a produção da prova pericial e realização da diligência eram desnecessárias e prescindíveis para o deslinde da controvérsia.

IPI. COQUE DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE.

O direito ao crédito do IPI esta condicionado ao conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Assim, ensejam o direito creditório as aquisições de coque de petróleo, utilizado como combustível no processo produtivo e que se desgastam no processo de industrialização.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em dar provimento integral ao Recurso Voluntário para reverter a glosa dos créditos relacionados aos materiais refratários e coque de petróleo. Vencidos os conselheiros Marcos Antônio Borges e Wagner Mota Momesso de Oliveira, que negavam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges, Renan Gomes Rego (substituto convocado), Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Wagner Mota Momesso de Oliveira (substituto convocado), Keli Campos de Lima e George da Silva Santos.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face de acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da receita Federal do Brasil.

O Relatório elaborado pela DRJ assim descreveu os fatos controvertidos:

Trata-se MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE apresentada pela requerente ante Despacho Decisório Eletrônico da Delegacia da Receita Federal do Brasil que DEFERIU PARCIALMENTE o ressarcimento solicitado no PER nº 05982.44926.130716.1.1.01-3119, no montante de R\$ 156.793,16 e não homologou as compensações declaradas nas DCOMP nº 05533.89805.290716.1.3.01-2699 25128.01620.220916.1.3.01-6058; 13761.51722.141016.1.3.01-4923; 18863.94193.060917.1.3.01- 0357, 34884.89376.150917.1.3.01-6134 e 00488.72795.221217.1.3.01-8075, fato que originou na cobrança ora contestada no valor de R\$ 139.861,34 (valor original) em débitos da contribuinte.

O crédito solicitado diz respeito ao saldo credor do 2º trimestre de 2016, apurado pelo estabelecimento de CNPJ: 10.260.249/0003-51 De acordo com referido despacho, o valor do crédito não foi reconhecido razão do(s) seguinte(s) motivo(s): - Constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado. - Ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal. Conforme o Relatório Fiscal foram glosados os créditos de aquisições de produtos que não se enquadram no conceito de insumo, nos termos do art. 266, I, do RIPI/2010, por se

referirem a coque de petróleo, partes e peças de máquinas, material refratário, entre outros.

Regularmente cientificada do deferimento parcial de seu pleito, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, aduzindo em sua defesa as razões sumariamente expostas a seguir:

>> O coque, bem como os materiais refratários utilizados nos fornos rotativos, integra a composição do clínquer, e, por conseguinte, o produto final, qual seja, o cimento. Isso porque no processo produtivo do cimento observa-se a integração dos minerais do coque e dos refratários na composição do clínquer. 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 objeto do processamento ("farinha" - calcário, argila, etc...), com ela por completo interagindo-se, misturando-se, combinando-se. 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". 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. Tal fato, por si só, aponta para a integração do coque com o clínquer. Não houvesse interação, a qualidade do cimento não variaria em função do coque, conforme efetivamente se observa.

>> E mesmo que assim não se entendesse, ad argumentandum tantum e em detrimento das razões técnicas dos peritos, que o coque não integra o cimento, tenha-se que ele é, por certo, total e integralmente consumido no já delineado processo produtivo. Integrando ou não o cimento, o coque é por completo consumido, absorvido, gasto, em sua produção, precisamente quando de sua injeção, através dos já mencionados bicos dos maçaricos, nos fornos rotativos necessários à produção do clínquer. Ou seja, uma vez injetado nos fornos, o coque é absorvido, é gasto, é exaurido, para que somente então seja tecnicamente possível a produção do clínquer e, conseqüentemente, do cimento.

>> O mesmo se aplica aos produtos refratários (concretos, vedadores, juntas, massas e tijolos), compostos de cromo-magnésio, que são por completo consumidos nos fornos utilizados para a produção do cimento, já que sobre eles é feito todo o "cozimento" da farinha que muito em breve se transformará em clínquer e posteriormente em cimento.

>> Diante dos diversos entendimentos, temos dois critérios para a definição do direito ao creditamento de IPI: a integração do produto adquirido ao produto final no processo de industrialização e a consumição do produto adquirido no processo de industrialização. Tanto o coque de petróleo, quanto os materiais refratários se enquadram em ambos os critérios. Para fins de cálculo do IPI, os bens de uso e consumo são aqueles que, por não serem utilizados pelo adquirente em suas atividades industriais, recebem o tratamento de produtos destinados ao consumidor final, ainda que nas aquisições realizadas por contribuintes do imposto. Esse tratamento decorre da própria lógica prevista no art. 25, parágrafo 1º, da Lei 4.502/65 (art. 226 do RPI), que vincula o aproveitamento do crédito à aplicação do bem em atividades sujeitas ao imposto. Assim, diante do fato de que os bens serão considerados consumidos pelo estabelecimento em atividades alheias ao processo produtivo, o adquirente recebe tratamento equiparado ao do consumidor final.

>> Não se observam na dicção normativa as limitações ora pretendidas ao exercício da não cumulatividade em se tratando do IPI, seja de natureza temporal, seja de natureza quantitativa, apresentando-se de forma ampla, sem previsões das quais possa decorrer a redução de seu efetivo alcance (restrições, diferimentos, etc). Pretendeu-se, portanto,

tributar o valor que se agrega em cada etapa do processo industrial, impedindo o nefasto "efeito cascata", de forma que em cada degrau da cadeia, o contribuinte há creditar-se do imposto já recolhido, devendo adimplir apenas a diferença referente ao valor por ele agregado.

>> A impossibilidade do creditamento carrega ao contribuinte do IPI o ônus de pagar tributo já recolhido. Isto é, fulmina-se claramente a não-cumulatividade, acumulando-se tributo já recolhido. Ainda assim, relembre-se que o art. 226 do atual RIPI, em franca evolução às normatizações mais antigas, alterou o entendimento segundo o qual apenas aqueles bens que se incorporassem fisicamente ao produto final ou que fossem consumidos integralmente no processo industrial, em decorrência de contato físico com o bem em produção, é que seriam considerados como destinados à industrialização. Essa situação foi alterada pelo Regulamento do IPI de 1979 (aprovado pelo Decreto nº 83.263/79), que adotou um conceito mais adequado, do ponto de vista econômico, conforme mencionado anteriormente, para fins de definição de quais os bens seriam considerados utilizados na operação industrial. Esse regulamento suprimiu a exigência de que o bem tivesse um contato físico direto com o produto em elaboração, passando a dispor da seguinte forma, no atual RIPI (Decreto 7.212/2010).

>> Ora, não há como se negar que o coque de petróleo, bem como os materiais refratários utilizados no processo de industrialização do cimento preenchem todos os requisitos descritos no item supra do Parecer 65/79, pois, conforme demonstrado acima, são efetivamente consumidos em função de ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação.

>> Ainda de acordo com o Parecer 65/79, o item 9 bem esclarece que o texto do RIPI não modificou o critério adotado para delimitação do direito aos créditos do imposto, que continuou sendo a utilização do produto no processo industrial. As alterações vieram, no entanto, para reduzir as restrições impostas ao referido critério. Conforme se observa, no item 10.1, referido Parecer Normativo faz referência à necessidade de contato físico entre o produto intermediário e o produto em elaboração para que se caracterize o consumo na atividade industrial. Todavia, na própria sequência do texto, o Parecer abandona até mesmo a exigência de contato físico com o produto em fabricação, e adota um conceito de produto intermediário que apenas requer o exercício de uma ação direta sobre o produto sujeito ao processo industrial, conforme demonstra a conclusão contida no item 11 do Parecer. Perícia / Diligência.

>> Diante dos aspectos nitidamente fáticos que permeiam as infrações tidas por incorridas, em especial o processo produtivo no cimento, fundamental que seja realizado procedimento pericial.

A perícia justifica-se diante da necessidade de se apurar a efetividade do emprego do coque de petróleo e dos materiais refratários no processo de industrialização a que se dedica a MANIFESTANTE.

Para tanto, a Manifestante reserva-se no direito de indicar assistente pericial, quando do deferimento da perícia/diligência, apresentando, desde já, os seguintes quesitos iniciais:

- Queira o Sr. Perito descrever o processo de produção do cimento pela CIMENTO APODI desde sua extração mineral até a produção do produto acabado para venda ao consumidor, destacando nas fases de produção, o momento em que há uso e aplicação do coque de petróleo e dos materiais refratários» utilizados no processo produtivo do cimento;
- Queira o Sr. Perito esclarecer e detalhar em quais fases e em quais equipamentos o coque de petróleo e os materiais refratários são utilizados no processo produtivo do cimento;

- Queira o Sr. Perito dizer, levando em consideração a resposta ao quesito nº 2, se o coque de petróleo e os materiais refratários, utilizados no processo produtivo do cimento, podem ser definidos como essenciais e indispensáveis à produção do cimento;
- Considerando a resposta ao quesito nº 3, queira o Sr. Perito indicar se caso o coque de petróleo e os materiais refratários não fossem utilizados no processo produtivo, este se mostraria viável.

Ao final, protestou pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial prova pericial/diligência de profissional habilitado no local de atividades da Manifestante, para que se verifique, vez por todas, que os produtos em questão estão inseridos do processo de produção do cimento, restando, pois, esboçado o procedimento adotado.

Ainda insiste a Recorrente na realização de perícia técnica, cujos quesitos e assistentes técnicos foram indicados ainda em Manifestação de Inconformidade, nos termos do art. 16, V, do Decreto nº 70.235/1972, e também reiterados na esfera recursal.

É o relatório.

Voto

Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Da preliminar de nulidade por suposta ausência de fundamentação legal/motivação acerca do indeferimento de perícia

A recorrente aduz que o pedido perícia justifica-se diante da necessidade de se apurar a efetividade do emprego do coque, peças e materiais refratários e explosivos no processo de industrialização a que se dedica.

Além disso, a recorrente aduz que por meio da perícia será possível dimensionar o emprego desses materiais na produção do cimento, razão pela qual o seu indeferimento (sem motivação) implicou no cerceamento do direito de defesa.

Por outro lado, o pedido de perícia foi indeferido porque não atendera os requisitos legais, enquanto que a realização da diligência foi indeferida porque se revelara desnecessária ou dispensável para o deslinde da controvérsia.

No entanto, a análise dos elementos juntados aos autos revela que o Colegiado julgador de primeiro grau decidiu com acerto, pois a realização de perícia somente se justifica se a análise do acervo probatório exigir conhecimento técnico especializado de modo a demandar o concurso de especialista. E essa condição, inequivocamente, não se vislumbra no caso em tela, uma vez que as provas necessárias à comprovação do direito creditório pleiteado consistem na análise do processo de industrialização, bem como na análise dos materiais envolvidos, nos quais estão devidamente explanados nos autos, inclusive pela manifestação da recorrente.

Assim, uma vez devidamente motivado o indeferimento dos referidos pedidos de perícia e diligência, resta evidenciada a improcedência do alegado cerceamento do direito de defesa da recorrente.

Consoante análise do Decreto regulador do PAF, em seu art. 16 e parágrafos, e artigos 18 e 29, vemos:

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (...) § 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) (...)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (...)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Deve-se notar que as diligências e perícias visam, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação às provas carreadas ao processo, no sentido de subsidiar a formação de convicção do julgador, conforme lhe facultam os artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72. Portanto, não se presta a servir de meio de produção de provas cuja responsabilidade é do encargo da manifestante, por se tratar de crédito a seu favor e, portanto, de direito a ser provado ao Fisco. É ônus processual da interessada fazer prova dos fatos constitutivos de seu direito ou dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da Fazenda Pública.

Ademais, no caso em exame, considera-se desnecessária a perícia técnica proposta pela manifestante, por entendê-la dispensável para o deslinde do presente julgamento. Isso porque a realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos presentes autos.

Ou seja, perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou quando se exige o pronunciamento por parte de técnico especializado no assunto, fora do campo de atuação do julgador, o que, como já dito acima, não é o caso dos presentes autos.

Nesse sentido, verifica-se que o processo de industrialização e os materiais envolvidos estão devidamente explanados nos autos, inclusive pela manifestação da contribuinte.

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

Conceito de Produto Intermediário

Inicialmente, é necessário superar o aspecto jurídico envolvido na definição do conceito de Produto Intermediário utilizado pela legislação do IPI.

A questão jurídica controvertida deve ser examinada à luz do que já restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, em caráter vinculante, no Resp nº 1.075.508:

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

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

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

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

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp n. 1.075.508/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 23/9/2009, DJe de 13/10/2009.)

Ou seja, material intermediário é aquilo que se consome no processo produtivo mediante desgaste imediato e integral deste.

Exclui-se desse conceito o componente do maquinário (ativo permanente), ou seja, aquilo que sofre desgaste indireto no processo produtivo.

A par de tais premissas, passa-se a analisar cada uma das glosas questionadas:

Do processo do cimento e dos materiais nele empregados - coque de petróleo.

No presente caso, verifica-se que o objeto social da recorrente é, dentre outras atividades, a indústria e comercialização de cimento.

A recorrente, a seu turno, aduz a ilegitimidade da glosa efetuada sob o fundamento de que se não se trata de “simples combustível para permitir o funcionamento de uma máquina”, mas, sim, de item utilizado na produção do cimento, “diretamente injetado na mistura objeto do processamento”, ou seja, juntamente com a matéria prima.

O que se percebe é que a questão se resume à efetiva compreensão do processo produtivo examinado e de que forma o “coque de petróleo” é utilizado.

Nesse sentido, tem-se como premissa que o contato do coque de petróleo ocorre diretamente com o produto em fabricação e que, inclusive, há agregação deste ao produto final (cimento).

Assim, como consignado acima, a legislação do IPI (art. 226, I do RIIPI/2010) define, como material intermediário, “aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização”. No caso concreto, verifica-se tanto a integração, como o contato direto.

Ou seja, o conceito de material intermediário deve ser extraído tão somente em face do seu consumo no processo produtivo, quando restar evidenciado que este consumo se dá em decorrência do contato físico com o produto em fabricação ou em ação diretamente exercida sobre este. No caso do coque de petróleo, a ação diretamente exercida no clínquer é o fornecimento de calor à farinha tratada nos fornos (matéria prima), de modo a transformá-la no produto final mediante reações físicas e químicas.

Nesse sentido, caminha a jurisprudência do CARF, inclusive, com decisão recente, vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/09/2011

IPI. COQUE DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE.

O direito ao crédito do IPI esta condicionado ao conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Assim, ensinam o direito

creditório as aquisições de coque de petróleo, utilizado como combustível no processo produtivo e que se desgastam no processo de industrialização.

Acórdão nº 3201-010.317, julgado em 22 de março de 2023, Rel. Márcio Robson Costa

Portanto, já se verificam razões suficientes para afastar a glosa realizada pela Fiscalização, uma vez que se percebe que o coque de petróleo preenche os requisitos legais para ser caracterizado como um produto intermediário na fabricação do cimento, posto que as funções exercidas no processo produtivo vão além de servir de mero combustível ao funcionamento do maquinário.

Pelo exposto, entendo devam ser revertidas as glosas efetuadas sobre a aquisição do coque de petróleo.

Do processo do cimento e dos materiais nele empregados – materiais refratários: tijolos, concreto e argamassa

A recorrente informa que os materiais refratários (tijolos, concreto e argamassa) são produtos que revestem o forno de produção de clínquer, com altíssimo grau de desgaste no processo produtivo devido a sua elevada exposição a altas temperaturas.

Por outro lado, a DRJ aduz que tais materiais “agregam características ao equipamento” e “não ao produto em transformação”.

No entanto, verifica-se que, ao contrário do entendimento explanado pela DRJ de origem, não há que se falar que tais materiais formam um todo integrado, único e indissociável do bem imobilizado. Isso porque trata-se de verdadeiro e típico produto intermediário, consumido diretamente no processo de industrialização do cimento, inclusive integrando-se a ele e se tornando inutilizável em decorrência do processo de industrialização, exigindo constante e onerosa renovação/reposição.

Assim, resta demonstrada a possibilidade de enquadramento do tijolos, cimentos, argamassa, concreto refratário como insumo para creditamento de IPI, na forma realizada pela Contribuinte.

Nesse sentido, caminha a jurisprudência do CARF, consoante análise do Acórdão nº 3402-007.295, pelo qual, por maioria de votos, 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 Relatora 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 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 ‘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.

Assim, não parece nada verossímil classificar, como pretende a fiscalização, como tais materiais que “agregam características ao equipamento” ou como “partes e peças de máquinas” os produtos descritos como tijolos, concreto e argamassa, 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), isso porque 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.

Conclusão

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade e dou provimento total ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro