



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.902177/2015-35
ACÓRDÃO	3002-004.609 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	04 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA NACIONAL DE CIMENTO – CNC
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 01/01/2014

CRÉDITO BÁSICO. MATÉRIA-PRIMA E PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CONCEITO. O direito ao crédito de que trata o art. 226, inciso I, do Decreto nº 7.212/2010 alcança, além dos bens que se integram ao produto final, aqueles que, sem se integrarem, sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em razão de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida, na exata dicção do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, norma complementar na forma do art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional. Ausente a ação direta, ou verificada ela de modo apenas indireto ou reflexo, inexistente o direito ao crédito.

COMBUSTÍVEIS. COQUE DE PETRÓLEO. O insumo empregado no forno de clínquer com a finalidade de geração de energia térmica consome-se em razão da reação de combustão, e não de ação exercida sobre o produto em fabricação ou por este sofrida. A incorporação residual e fortuita das cinzas ao clínquer não desnatura a função energética do bem nem o converte em matéria-prima ou produto intermediário para fins de creditamento.

PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS. ACESSÓRIOS. MATERIAIS DE MANUTENÇÃO E DE FIXAÇÃO. Não geram direito a crédito os produtos incorporados às instalações industriais, tampouco as partes, peças e acessórios de máquinas e equipamentos, ainda que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, por atuarem sobre o processo produtivo de modo extrínseco, na condição de meios de produção.

CORPOS MOEDORES. BOLAS DE AÇO. Os corpos moedores integram o próprio equipamento de moagem, do qual constituem parte funcional, sendo o respectivo desgaste consectário do acionamento do moinho. A

liberação incidental de partículas metálicas ao material moído não lhes confere a natureza de produto intermediário.

MATERIAIS REFRACTÁRIOS. INDÚSTRIA CIMENTEIRA. AUSÊNCIA DE CONSUMO IMEDIATO E INTEGRAL. DESGASTE INDIRETO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. Os materiais refratários aplicados no revestimento interno de fornos, torres de ciclones e moinhos não agregam característica alguma ao produto em fabricação, mas ao equipamento, ao qual conferem proteção contra as altas temperaturas, resistência à abrasão e isolamento térmico, sendo, por isso, acessórios do forno industrial. Não se incorporando ao produto final e não sendo consumidos de forma imediata e integral no processo de industrialização, mas sofrendo desgaste indireto, não geram direito ao crédito, na esteira do REsp nº 1.075.508/SC e do Acórdão nº 9303-015.187, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido em processo relativo à própria indústria de cimento.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Não se devolve ao órgão julgador o exame de fundamento autônomo do despacho decisório contra o qual a recorrente não se insurgiu.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Marcio Jose Pinto Ribeiro (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 108-017.968, da 27ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório postulado.

O litígio tem origem no Despacho Decisório nº de rastreamento 114563534, emitido em 10/05/2016, que, ao apreciar o PER nº 30294.61079.110614.1.1.01-9772, relativo a saldo credor de IPI apurado no 1º trimestre de 2014 pelo estabelecimento inscrito no CNPJ 07.957.149/0002-93, reconheceu crédito de R\$ 597.583,51 dos R\$ 719.132,52 pleiteados, homologando parcialmente a compensação declarada na DCOMP nº 30624.02988.230714.1.3.01-1275 e apurando débito no valor originário de R\$ 121.549,01.

Consignou o despacho decisório dois fundamentos autônomos para o reconhecimento parcial, a constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento era inferior ao valor pleiteado e a ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos em procedimento fiscal.

Conforme a Informação Fiscal, a glosa recaiu sobre créditos apropriados nas aquisições de coque de petróleo, de partes e peças de máquinas e de materiais refratários (tijolo, argamassa, massa e concreto), ao fundamento de que tais bens, embora consumidos no processo industrial e qualificáveis como insumos sob a perspectiva econômica, não se subsumem ao conceito jurídico de matéria-prima ou produto intermediário, porquanto a perda de suas propriedades físicas ou químicas não decorre de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou por este diretamente sofrida.

Em manifestação de inconformidade de fls. 2/27, a interessada sustentou que os bens glosados guardam relação direta e estrita com o processo produtivo, mantendo contato com o produto em fabricação, e que a exegese correta do art. 226, inciso I, do RIPI/2010 é a do Parecer Normativo CST nº 65/1979, que teria ampliado o conceito de produto intermediário antes veiculado pelo Parecer Normativo CST nº 181/1974, juntando planilha de individualização dos materiais e das respectivas justificativas.

Em sede de julgamento, a 27ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, por meio do acórdão 108-017.968 de fls. 96/110, rejeitou a pretensão, assentando que a qualificação como produto intermediário pressupõe consumo decorrente de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este sofrida; que o coque de petróleo atua como fonte de calor, sem interagir com o clínquer, sendo o contato das cinzas meramente indireto e incidental; que partes e peças de máquinas configuram meios de produção, atuando de modo extrínseco sobre o processo; e que os materiais refratários, embora efetivamente em contato com o produto e sujeitos a desgaste, teriam natureza assemelhada à dos bens do ativo permanente, na medida em que sua reposição consubstanciaria custo de manutenção do equipamento.

Cientificada em 16/11/2021, conforme fl. 122, a interessada interpôs recurso voluntário de fls. 126/143, em 15/12/2021, tempestivamente, no qual sustenta, em síntese, que o precedente firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.075.508/SC, sob a sistemática dos recursos repetitivos, teria fixado pressupostos objetivos de creditamento — integração ao produto final, consumição imediata e integral no processo produtivo e não ativação contábil, com o afastamento da exigência de contato físico direto com o produto fabricado; que o coque de petróleo satisfaz cumulativamente os critérios da consumição e da integração, na proporção aproximada de 0,09 kg de coque por quilograma de clínquer produzido, com incorporação de suas cinzas à constituição mineral do produto; que os materiais refratários e as bolas de aço se desgastam em contato direto com o produto em fabricação, a ele se integrando; que a decisão recorrida adotou critério estranho à lei, ao exigir que o insumo tivesse por objetivo agregar algo ao produto final; e que as conclusões fiscais equivalem a presunções, formuladas à míngua de conhecimento técnico específico. Junta, para amparar suas razões, pareceres técnicos do Instituto de Pesquisas Tecnológicas, laudo técnico elaborado por engenheiro especialista e pareceres jurídicos, além de invocar o Acórdão nº 9303-011.429, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

Da Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, razão pela qual dele conheço.

Delimitação da Lide

Antes de ingressar no mérito, convém delimitar o objeto da devolução. O despacho decisório apoiou o reconhecimento parcial do crédito em dois fundamentos autônomos, a saber, a insuficiência do saldo credor passível de ressarcimento em face do valor pleiteado e a glosa de créditos havidos por indevidos.

A recorrente, tanto na manifestação de inconformidade quanto no apelo ora examinado, insurgiu-se exclusivamente contra o segundo fundamento, silenciando quanto ao primeiro.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, de sorte que o presente julgamento se circunscreve à legitimidade das glosas, permanecendo incólume, no que remanescer, o cálculo do

saldo credor passível de ressarcimento, cuja recomposição competirá à unidade de origem em face do que ora se decide.

Registro, ainda, que a documentação técnica trazida somente nesta fase recursal, pareceres do Instituto de Pesquisas Tecnológicas, laudo de engenheiro e pareceres jurídicos, encontraria, em rigor, o óbice da preclusão instituída pelo art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972.

Não obstante, em homenagem ao princípio da verdade material e porque tais peças não inovam quanto aos fatos, mas antes ilustram o processo produtivo já descrito nos autos, delas conheço, sem que disso decorra, pelas razões adiante expostas, a alteração do desfecho quanto aos itens cuja glosa se mantém.

Da premissa normativa e do alcance dos Pareceres Normativos CST nºs 181/1974 e 65/1979

A pretensão recursal repousa, em larga medida, sobre a alegação de que o Parecer Normativo CST nº 65/1979 teria ampliado o conceito de produto intermediário antes fixado pelo Parecer Normativo CST nº 181/1974, superando-o naquilo que este último excluía do creditamento.

Com efeito, o item 10.1 do Parecer Normativo CST nº 65/1979 é expresso ao condicionar a assimilação dos bens não integrados ao produto final à circunstância de exercerem função análoga à das matérias-primas e dos produtos intermediários em sentido estrito, “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”.

O item 10.2, transcrito pela recorrente, ao afirmar que a expressão “consumidos” há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, condiciona textualmente essa amplitude à ressalva final, “desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo”, ressalva que a peça recursal, ao reproduzir o parecer, não afasta.

Mais decisivo ainda é o item 10.3 do mesmo ato, que delimita com precisão o alcance da ampliação promovida, pois passaram a fazer jus ao crédito as ferramentas manuais e as intermutáveis, “bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas”, se enquadrem no critério da ação direta.

Vale dizer que o próprio parecer que a recorrente invoca como fundamento de sua tese ressalva, de modo inequívoco, as partes e peças de máquinas do universo dos bens beneficiados pela nova exegese. Daí por que o cotejo que a recorrente promove entre o item 6 do Parecer nº 65/1979 e o item 13 do Parecer nº 181/1974, a propósito de lixas e lâminas de serra, nada demonstra além do que já se reconhece, isto é, que houve, quanto a ferramentas, alteração de entendimento.

Todavia, não houve, quanto a partes e peças de máquinas, a produtos incorporados às instalações industriais e a combustíveis, cuja exclusão foi expressamente reiterada pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 3, de 4 de dezembro de 2018, e pela Solução de Consulta COSIT nº 249, de 12 de dezembro de 2018.

Não se trata, portanto, de norma revogada ou superada, mas de ato de natureza normativa que, na condição de norma complementar (art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional), integra a legislação tributária e permanece hígido, porquanto inalterada a disposição regulamentar que o motivou, hoje vertida no art. 226, inciso I, do Decreto nº 7.212/2010.

Do alcance do REsp nº 1.075.508/SC

Sustenta a recorrente que o precedente firmado no REsp nº 1.075.508/SC, teria estabelecido três pressupostos objetivos de creditamento e, sobretudo, teria afastado a exigência de contato direto com o produto fabricado.

O argumento inverte o sentido do julgado.

O acórdão do Superior Tribunal de Justiça foi proferido em desfavor do contribuinte e encerra, em sua essência, comando negativo, a saber, 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.

O item 3 da ementa é ainda mais eloquente para o caso presente, ao registrar que a hipótese ali julgada envolvia estabelecimento que adquiria 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 se negou o creditamento.

O precedente, pois, não instituiu autorização genérica de crédito para todo bem que se desgaste com rapidez, mas fixou hipóteses de exclusão, entre as quais precisamente a dos componentes do maquinário sujeitos a desgaste indireto.

Acresce que, no voto condutor, o eminente relator adotou como razão de decidir o Parecer Normativo CST nº 181/1974, cujo item 13 reproduziu expressamente, inclusive na passagem que exclui do creditamento as partes, peças e acessórios de máquinas, os produtos empregados na manutenção das instalações e os combustíveis necessários ao acionamento dos equipamentos.

Não há, assim, como extrair do repetitivo o afastamento do critério da ação direta; ao contrário, o julgado o encampou.

Do coque de petróleo

Quanto ao coque de petróleo, a recorrente sustenta dupla qualificação, de que seria consumido integral e imediatamente na clínquerização e, simultaneamente, integrar-se-ia ao produto por meio das cinzas resultantes da combustão.

A primeira assertiva é verdadeira quanto ao fato e insuficiente quanto ao direito. É incontroverso que o coque se consome no forno; controvertida é a causa jurídica desse consumo. E a causa é a reação de combustão, isto é, a oxidação do combustível, cuja finalidade é a liberação de energia térmica necessária à calcinação e à formação do clínquer.

O bem não se desgasta porque atua sobre o produto em fabricação, nem porque o produto em fabricação atua sobre ele, consumindo-se mediante a queima. A relação de proporcionalidade quantitativa entre o coque consumido e o clínquer produzido, ressaltada no parecer técnico juntado, é atributo comum a todo insumo energético e nada acrescenta à qualificação jurídica.

Também a energia elétrica guarda proporcionalidade com o volume produzido, sem que daí decorra o crédito, conforme já assentou a Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CSRF/02-01.912, invocado na decisão recorrida, ao consignar que combustíveis, energia elétrica e água clarificada, por não atuarem diretamente sobre o produto em fabricação, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

No mesmo sentido caminha o precedente do Superior Tribunal de Justiça reproduzido no acórdão recorrido, que negou o creditamento quanto aos combustíveis utilizados em caldeiras.

A segunda assertiva, relativa à incorporação das cinzas, tampouco socorre a recorrente. A circunstância de os resíduos minerais da queima remanescerem na constituição do clínquer é consequência secundária e inevitável da combustão em forno rotativo, e não a razão de ser do emprego do bem.

Fosse suficiente a incorporação residual e fortuita para caracterizar a matéria-prima, todo e qualquer combustível queimado em contato com a carga do forno geraria crédito, com o que se esvaziaria por completo a exclusão expressa dos combustíveis, mantida sem solução de continuidade desde o Parecer Normativo CST nº 181/1974 até o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 3/2018. A destinação técnica do bem, e não o destino de seus resíduos, é que define sua natureza no processo produtivo.

Registre-se, por fim, a contradição interna da tese recursal, pois afirma-se, a um só tempo, que o coque é integralmente consumido pela combustão e que ele se integra ao produto final.

Os dois predicados, tal como postos, disputam entre si, pois o que se consumiu integralmente não se integrou, e o que se integrou não se consumiu, e a articulação de ambos revela, mais do que a satisfação cumulativa de requisitos, a tentativa de reenquadrar sob rótulo de

produto intermediário aquilo que, no processo produtivo da recorrente, exerce inequívoca função de combustível.

Mantém-se, assim, a glosa.

Das partes, peças, acessórios e demais materiais de manutenção e fixação

Sustenta a recorrente que nenhum dos produtos glosados se enquadraria na categoria de partes e peças de máquinas. A alegação é infirmada pela própria planilha de materiais e justificativas por ela elaborada e juntada como Doc. 03.

Lê-se nos documentos juntados que as âncoras metálicas se destinam a “ancorar o concreto refratário aplicado no revestimento interno do Forno de Clínquer”; que as chapas de aço são “utilizados para ajustar o assentamento dos tijolos refratários”; que o arame tubular é aplicado “na recuperação de rolos moedores desgastados”; e que as correias transportadoras são “partes integrantes do sistema de transporte de matérias primas, insumos e produtos semi-acabados”.

Trata-se, em todos esses casos, de bens que ou compõem estruturalmente o equipamento, ou se prestam à fixação e ao assentamento de outros materiais, ou se destinam à recuperação de peças desgastadas, ou ainda ao transporte de cargas entre etapas do processo.

Nenhum deles atua sobre o produto em fabricação de modo a transformá-lo, tampouco sofre ação transformadora deste. Atuam sobre o processo, e o fazem de modo extrínseco, na precisa dicção do item 8 do Parecer Normativo CST nº 181/1974, segundo o qual as máquinas, equipamentos e instalações, bem como suas partes, peças, acessórios e ferramentas, não se confundem com as matérias-primas e os produtos intermediários, porquanto estes são submetidos ao processo de industrialização, com participação intrínseca, ao passo que aqueles agem sobre o processo.

O contato físico eventualmente havido entre a correia e o material transportado é meramente instrumental e não configura ação de transformação; o desgaste do arame de recuperação e das chapas de assentamento é consectário da operação do maquinário e ostenta natureza de custo de manutenção, expressamente excluído do creditamento.

A conclusão é reforçada pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 3/2018, cujo item 12 assenta não haver direito a crédito de IPI relativo à aquisição de máquinas, suas partes e peças, equipamentos e instalações, ainda que se desgastem com o uso, e pela Solução de Consulta COSIT nº 249/2018, que estende a vedação às partes e peças adquiridas para reposição ou restauração, ainda que não incorporadas ao ativo imobilizado e ainda que percam suas propriedades em razão de contato direto com o produto em fabricação.

E, como já demonstrado, é essa também a *ratio* do REsp nº 1.075.508/SC, de observância obrigatória, no ponto em que nega o crédito aos componentes do maquinário sujeitos a desgaste indireto e cujo preço já integra a planilha de custos.

Mantêm-se, portanto, as glosas.

Dos corpos moedores (bolas de aço)

Quanto às bolas de aço, a recorrente reconhece que foram escrituradas como bens de uso e consumo, qualificando o ponto como equívoco pontual e irrelevante, e invoca o princípio da verdade material para sustentar que se desgastam em contato direto com o material moído, a ele se incorporando.

A verdade material, contudo, não dispensa o postulante do ônus de demonstrar a liquidez e a certeza do crédito que pretende ver ressarcido, ônus que, em procedimentos dessa natureza, lhe incumbe integralmente. A escrituração como bem de uso e consumo, jamais retificada, milita contra a tese ora deduzida e não constitui detalhe secundário, mas revela o tratamento que a própria empresa conferiu ao bem no momento em que o adquiriu e o empregou.

Ainda que se supere esse aspecto, a natureza dos corpos moedores é a de parte funcional do moinho. As bolas não são submetidas ao processo de industrialização; são o meio pelo qual o equipamento cumpre sua finalidade específica, qual seja, reduzir a granulometria do material.

Seu desgaste decorre do atrito e do impacto próprios do acionamento do moinho, isto é, da operação do equipamento, e a liberação incidental de partículas metálicas ao material moído, que a recorrente qualifica como “incorporação”, é resultado indesejado e residual, sem função técnica no produto e sem aptidão para alterar-lhe as características essenciais.

Aplica-se aqui, por identidade de razões, tudo quanto se expôs a respeito das partes e peças de máquinas.

Desse modo, mantém-se a glosa.

Dos materiais refratários

Reside neste tópico o núcleo do inconformismo recursal, e é aqui que a recorrente concentra o precedente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais consubstanciado no Acórdão nº 9303-011.429. Examino a matéria com a atenção que a controvérsia reclama.

A questão, com efeito, já foi enfrentada pelo órgão de uniformização deste Conselho em caso cuja similitude com o presente é quase perfeita.

No Acórdão nº 9303-015.187, proferido na sessão de 16 de maio de 2024, nos autos do Processo nº 10880.924000/2012-34, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais apreciou recurso especial de contribuinte do ramo cimenteiro que postulava crédito de IPI sobre tijolos, concretos e argamassas refratárias aplicados no revestimento interno de fornos de clínquer, ao fundamento, idêntico ao ora deduzido, de que tais materiais se desgastam em contato direto com o produto em fabricação e não são contabilizados no ativo permanente, por

possuírem vida útil inferior a doze meses. O recurso foi conhecido à unanimidade e, no mérito, desprovido por maioria, em decisão assim ementada:

IPI. CREDITAMENTO. MATERIAIS NÃO INTEGRADOS AO PRODUTO FINAL, TAMPOUCO CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE. DESGASTE INDIRETO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Afasta-se o direito ao creditamento de IPI de bens de uso e consumo que não se incorporam ao produto final e que não são consumidos de forma imediata e integral, sofrendo apenas desgaste indireto no processo de industrialização, conforme o Recurso Especial nº 1.075.508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 13/10/2009, proferido pelo STJ, em regime de recurso repetitivo.

A pertinência do precedente ao caso dos autos dispensa maiores esforços de demonstração. Coincidem o produto industrializado (cimento), a etapa do processo produtivo (a clinquerização em forno rotativo), os bens glosados (tijolo, concreto, massa e argamassa refratários aplicados em revestimento interno), o dispositivo de regência (art. 226, inciso I, do RIPI/2010, interpretado pelo Parecer Normativo CST nº 65/1979) e, sobretudo, a própria tese recursal, ali como aqui assentada no binômio contato direto mais desgaste. O quadro comparativo elaborado pela ilustre relatora, ao examinar a admissibilidade daquele apelo, registra expressamente essa identidade de premissas fáticas e normativas.

Esse dado responde, desde logo, a uma das objeções que a recorrente antecipa. Se antes se podia argumentar que a jurisprudência restritiva se houvera formado no âmbito da siderurgia, cujos fornos e painéis operam com metal em fusão, tal ressalva não mais subsiste.

Pois, o Acórdão nº 9303-015.187 aplicou a orientação à indústria de cimento, e o fez após confrontá-la, no juízo de conhecimento, com os paradigmas favoráveis ao contribuinte, inclusive o Acórdão nº 9303-011.428, similar àquele que a recorrente invoca. Vale dizer que a divergência foi posta, examinada e resolvida contra a tese ora sustentada.

As razões de decidir ali adotadas, que perfilho integralmente, partem de uma distinção que reputo exata, a de que o refratário não agrega característica alguma ao produto, mas ao equipamento, conferindo-lhe proteção contra as altas temperaturas, resistência à abrasão e isolamento térmico. Por isso são acessórios do forno industrial e dos demais equipamentos, todos integrantes do ativo imobilizado.

A função do refratário é proteger a parede metálica do forno, evitando o seu derretimento, o ataque químico e a perda de calor; a função do forno, por sua vez, é transferir a substância que se quer aquecer o calor gerado pela queima do combustível. O refratário integra, pois, o equipamento, e o equipamento, este sim, é que atua sobre a carga.

Colhe-se do voto vencedor proferido no Acórdão nº 9303-007.143, cujos fundamentos foram sucessivamente referendados nos Acórdãos nºs 9303-007.865 e 9303-

015.187, argumento que considero particularmente esclarecedor e que enfrenta de modo direto a alegação de contato:

Não se questiona que o refratário tem contato com o produto. Mas este contato não tem o objetivo de agregar ao produto alguma característica especial. Se não houvesse a necessidade de proteger a parte interna do equipamento, os refratários seriam colocados do lado de fora, apenas com a função de isolamento térmico. E não teriam qualquer contato com o produto.

Assim, o fato de ocorrer ou não contato com o produto fabricado não modifica as qualidades ou características tecnológicas dos refratários, que de qualquer maneira não podem ser incluídos entre as matérias-primas e os produtos intermediários a que se refere a segunda parte do art. 226 do RIPI/2010.

O raciocínio é irresponsável. O contato entre o revestimento e a carga do forno não é atributo funcional do bem, mas contingência do local em que a técnica industrial impõe aplicá-lo. Em fornos e tubulações de outras indústrias, nas quais a parede do equipamento já oferece por si resistência à abrasão e ao ataque químico, o mesmo isolamento térmico é instalado externamente, sem tocar em coisa alguma que se industrialize, e nem por isso mudaria a natureza do material.

Aquilo que a recorrente erige em fundamento do crédito é, portanto, acidente geométrico da instalação, e não a ação direta sobre o produto em fabricação de que trata o art. 226, inciso I, do RIPI/2010.

Desse mesmo voto extrai-se, ainda, a qualificação do desgaste, em passagem que dispensa comentário, ao sustentar que a substituição do material refratário danificado é custo de manutenção do equipamento, que se desgasta com o uso, do mesmo modo que o pneu de um caminhão ou os rolamentos de um motor, sem aumentar-lhe a vida útil, apenas mantendo-o em funcionamento.

Repostos com frequência em razão das altíssimas temperaturas a que são submetidos, os refratários guardam similaridade não com matérias-primas e produtos intermediários, mas com os bens do ativo permanente, porquanto apenas recondicionam os equipamentos ao seu estado funcional. Foi precisamente esse o fundamento adotado pela decisão recorrida, o qual a recorrente precisaria infirmar e, no entanto, não o fez.

Cabe aqui um esclarecimento quanto à censura que a recorrente dirige ao acórdão de primeira instância. Objeta-se que o critério da “finalidade de agregar algo ao produto final” não se extrai do art. 226, inciso I, do RIPI/2010. A crítica seria procedente se a expressão fosse lida como exigência autônoma de propósito de agregação, o que efetivamente não há na norma.

Não é, porém, esse o seu sentido na jurisprudência de que a decisão recorrida se valeu. A indagação sobre o que o bem agrega, e a que o agrega, opera ali como índice da direção

da função exercida. Se o material aperfeiçoa o produto, atua sobre ele, se aperfeiçoa e preserva a máquina, atua sobre o processo, de modo extrínseco. O critério, assim compreendido, não é estranho à norma, mas justamente o teste da ação direta que o Parecer Normativo CST nº 65/1979 exige.

Voltando-me, agora, ao Acórdão nº 9303-011.429, sobre o qual a recorrente edifica seu apelo, três observações se impõem, e a primeira delas é decisiva. Consoante expressamente registrado no Acórdão nº 9303-015.187, naquele julgamento o conselheiro relator restou vencido, tendo o resultado favorável ao contribuinte decorrido da resolução do empate na forma do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020.

Vale dizer que o Acórdão nº 9303-011.429 não traduz convicção majoritária da Câmara Superior sobre a matéria de fundo, mas a aplicação de regra legal de desempate, ela própria posteriormente revogada pela Lei nº 14.689/2023. Invocá-lo como expressão do entendimento do órgão de uniformização é atribuir-lhe autoridade que o próprio julgado não possui.

Ademais, a leitura nele proposta, segundo a qual “o desgaste integral pode referir-se a vários ciclos de produção e ainda não necessariamente implicar o desaparecimento por completo do material”, com a devida vênia, dilata o requisito fixado pelo repetitivo até desnaturá-lo. Um bem que atravessa sucessivos ciclos produtivos sem desaparecer, e que ao cabo é substituído porque perdeu a resistência que lhe é característica, é a descrição exata de um meio de produção sujeito a manutenção periódica, não de um produto consumido de forma imediata e integral na industrialização.

Confrontadas as duas orientações, verifica-se que a que prevalece na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais é a restritiva, sucessivamente afirmada nos Acórdãos nºs 9303-007.143, de 11 de julho de 2018, 9303-007.865, de 23 de janeiro de 2019, e 9303-015.187, de 16 de maio de 2024, este último por maioria de votos em colegiado de oito integrantes.

Não se trata, pois, de eleger entre precedentes equivalentes, mas de acompanhar a linha jurisprudencial dominante e mais recente do órgão incumbido de uniformizar a interpretação da legislação tributária no âmbito deste Conselho.

A solução, ademais, é a única compatível com o precedente que efetivamente vincula este colegiado. Como assentou o Acórdão nº 9303-015.187, o aproveitamento do crédito de IPI relativo a insumos que não integram o produto pressupõe o desgaste de forma imediata e integral durante o processo de industrialização, e que o bem não esteja compreendido no ativo permanente.

Ora, o revestimento refratário de um forno de clínquer não se exaure na industrialização de uma determinada carga, nem de um determinado lote, mas dura toda uma campanha de produção, sendo substituído em paradas programadas de manutenção, após meses

de operação contínua e sucessivos ciclos produtivos. Seu consumo é função do tempo de operação do equipamento, e não da quantidade de produto industrializado.

Ausente, pois, a imediatidade erigida em requisito pelo Superior Tribunal de Justiça, e presente, ao revés, precisamente a nota que o julgado apontou como excludente, o desgaste indireto de componente do maquinário, cujo preço já integra a planilha de custos do produto final.

A conclusão a que chega a Câmara Superior converge, por inteiro, com os atos normativos que interpretam o art. 226, inciso I, do RIPI/2010, e que já eram, de longa data, específicos quanto ao ponto.

O Parecer Normativo CST nº 260, de 1971, cuidou precisamente de substâncias refratárias destinadas à construção ou reparo de fornos e demais instalações, para concluir que, “não constituindo matéria prima ou produto intermediário, estão excluídas do direito ao crédito”. E o fez com razões que respondem, com antecedência de mais de cinquenta anos, à tese ora deduzida:

7. É sabido, inclusive através de pareceres do Instituto Nacional de Tecnologia, que os materiais refratários usados nas operações metalúrgicas se perdem sem haver incorporação ao produto. Entretanto, essa perda não é necessariamente destinada ao processo de industrialização, mas, isto sim, dele é decorrência natural, constituindo um desgaste ligado às despesas com a manutenção do equipamento em perfeito funcionamento [...]

9. [...] Não se entende por consumo, para os efeitos da legislação fiscal pertinente, a destruição ou perda do produto pelo uso, não componente do processo de fabricação. Haja vista, para simples ilustração teórica, que se chegaria ao mesmo resultado se se empregasse (no caso em foco) um refratário imune ao desgaste. Trata-se, não cabe a menor dúvida, de circunstância acidental e não de um requisito essencial ao processo de industrialização.

O argumento hipotético contido no item 9 merece ser desdobrado, por convergir com o que já se expôs a propósito da colocação externa do isolamento. Se se concebesse um revestimento refratário imune ao desgaste, o processo produtivo transcorreria exatamente da mesma forma, e o clínquer resultante seria rigorosamente o mesmo.

O desgaste do refratário, portanto, não é etapa nem condição da industrialização: é limitação tecnológica do material, e sua substituição periódica é o custo de superá-la. O contraste com a matéria-prima e com o produto intermediário próprio é evidente, sem calcário e sem argila não há clínquer, ao passo que a integridade indefinida do revestimento, longe de obstar a produção, seria o cenário ideal da recorrente. O que se consome, no refratário, não é insumo do produto, mas durabilidade do equipamento.

No mesmo sentido, e com igual especificidade, o item 13 do Parecer Normativo CST nº 181/1974 arrola os tijolos refratários usados em fornos entre os bens que não geram direito ao crédito, ao lado dos produtos incorporados às instalações industriais e daqueles empregados na manutenção das instalações, das máquinas e dos equipamentos, com a ressalva expressa de que a vedação subsiste “mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização”.

Não se cuida, pois, de subsumir os refratários a categoria genérica por analogia: eles constam, nominalmente, do rol de exclusão. E, como já assentado em tópico anterior, foi exatamente esse item 13 que o Superior Tribunal de Justiça reproduziu e adotou como razão de decidir no REsp nº 1.075.508/SC.

Registro, por fim, dois pontos que reforçam a conclusão.

O primeiro diz com o ônus da prova. O art. 226, inciso I, do RIPI/2010 e o item 11 do Parecer Normativo CST nº 65/1979 condicionam o crédito a que os bens não devam, “em face de princípios contábeis geralmente aceitos”, ser incluídos no Ativo Permanente, e a ementa do próprio precedente invocado pela recorrente ressalva os materiais “que não devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado”.

Sucedo que, diversamente do que ocorreu no caso julgado pelo Acórdão nº 9303-015.187, em que o contribuinte ao menos alegou vida útil inferior a doze meses, a recorrente não trouxe a estes autos elemento algum acerca da vida útil do revestimento aplicado em seus fornos, da duração de suas campanhas de produção ou do tratamento contábil conferido a esses dispêndios e, em pedido de ressarcimento, incumbe ao postulante demonstrar a liquidez e a certeza do direito alegado. A condição normativa permaneceu, assim, indemonstrada.

O segundo diz com a alegada incorporação de partículas do revestimento ao clínquer, extraída do laudo técnico. A objeção padece do mesmo vício já examinado a propósito das cinzas do coque e das partículas dos corpos moedores, e a jurisprudência da Câmara Superior a enfrenta com clareza ao qualificar a agregação de partículas do refratário como efeito colateral negativo, indesejado, que se busca minimizar e que apenas se tolera em nome do benefício de proteção do equipamento. Não é por incorporar-se ao produto que o refratário é adquirido e aplicado, nem seria diverso o resultado industrial caso nada dele se incorporasse.

Anoto, ainda, a coerência interna que a solução guarda com o restante do julgado. A própria planilha elaborada pela recorrente descreve as âncoras metálicas como destinadas a “ancorar o concreto refratário aplicado no revestimento interno do Forno de Clínquer” e as chapas de aço como empregadas “para ajustar o assentamento dos tijolos refratários”.

São elementos de fixação de uma estrutura, que se ancora e se assenta na carcaça do forno, por meio de peças metálicas, consistindo em parte do forno. Seria contraditório negar o crédito à âncora, por ser acessório do equipamento, e concedê-lo àquilo que a âncora prende ao equipamento.

Portanto, mantém-se a glosa.

Da alegação de que as conclusões fiscais equivaleriam a presunções

Por fim, não prospera a alegação de que a autoridade fiscal, à míngua de conhecimento técnico específico, teria decidido por presunção. A controvérsia dos autos não é de fato, mas de direito.

Os fatos relevantes, a função do coque como fonte de calor, o contato dos refratários com o clínquer, o desgaste dos corpos moedores, a destinação das âncoras, chapas, arames e correias, são, em substância, os mesmos afirmados pela recorrente e descritos em sua própria planilha de materiais.

O que os separa é a qualificação jurídica desses fatos à luz do art. 226, inciso I, do RIPI/2010 e dos atos normativos que o interpretam, tarefa que compete à autoridade lançadora e a este colegiado, e não ao perito.

Nessa exata medida, os pareceres técnicos do Instituto de Pesquisas Tecnológicas e o laudo do engenheiro especialista, embora úteis à compreensão do processo produtivo, não vinculam o julgador, que forma livremente sua convicção na apreciação da prova, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972.

E os pareceres jurídicos juntados, por mais respeitável que seja a autoridade científica de seu subscritor, não constituem prova nem se incluem entre as normas complementares do art. 100 do Código Tributário Nacional, valendo como reforço argumentativo das razões da parte, e nessa condição foram considerados.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA