



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.903684/2012-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-010.662 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2021
Recorrente VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. GLOSA DE CRÉDITOS. INSUMOS ENSEJADORES DE CREDITAMENTO

O direito ao crédito do IPI condiciona-se a que esteja compreendido na conceituação de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem estabelecida no art. 11 da Lei 9.779/99. Assim, ensejam o direito creditório acima as aquisições de coque de petróleo, utilizado como combustível no processo produtivo.

INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA. ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO

A realização de diligência depende da convicção do julgador, que pode indeferir, ao seu livre arbítrio, as diligências que entender prescindível, sem que isso gere nulidade do processo.

PRECLUSÃO. INOVAÇÃO DE DEFESA. NÃO CONHECIMENTO

Considerar-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela manifestante, precluindo o direito de defesa trazido somente no recurso voluntário. O limite da lide circunscreve-se aos termos da Manifestação de Inconformidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer em parte o recurso voluntário, e na parte conhecida, dar provimento. Vencida a Relatora Juciléia de Souza Lima que votou por negar provimento ao recurso voluntário, acompanhada pelos Conselheiros Sabrina Coutinho Barbosa e José Adão Vitorino de Moraes. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ari Vendramini.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini- Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Salvador Cândido Brandão Junior, Ari Vendramini, Marco Antônio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, José Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente convocada) e Juciléia de Souza Lima (Relatora).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente contra o indeferimento do Pedido de Ressarcimento (PER) eletrônico, requerendo ressarcimento de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) do 3º trimestre de 2009, que foi objeto de análise pela r. fiscalização através de Relatório Fiscal do Manifestação de Procedimento Fiscal.

Entretanto, considerando que as condições para apuração e a utilização do crédito do IPI estão regulamentadas no art. 11 da Lei 9.779/99, foi analisada a escrituração fiscal da Recorrente, ocasião que formulou-se Demonstrativos de créditos acatados e Demonstrativos de créditos não acatados, quando, segundo o entendimento do Ilmo. Fiscal, constatou-se que a maior parte do crédito correspondia à aquisição de coque de petróleo que é utilizado como combustível na indústria do cimento e, que por sua vez, que não se caracterizaria como matéria-prima ou produto intermediário.

Daí, não comprovando-se a legitimidade do pleito, verifica-se que o indeferimento do direito creditório pleiteado se deveu às glosas das aquisições de coque de petróleo:

A Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG, considerou, por unanimidade de votos, improcedente a defesa apresentada pela Recorrente.

Entretanto, de início, cabe ressaltar que o litígio se estabeleceu apenas quanto às glosas de créditos referente às aquisições de coque de petróleo, uma vez que a Manifestação de Inconformidade não impugnou quaisquer outra.

Por derradeiro, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário perante este Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, em breve síntese, pleiteando:

- i) Reconhecimento à suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto pendente estiver o presente recurso administrativo;
- ii) Requer a conversão do presente julgamento em diligência/perícia técnica;
- iii) Por último, requer direito de ressarcimento do IPI decorrentes da aquisição de:

- iii.1) Coque de petróleo;
 - iii.2) Parafuso Smidth e CJ;
 - iii.3) Chapa para industrialização do cimento.
- É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Relatora.

I- DA ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

Ausentes quaisquer arguição de preliminares prejudiciais de mérito, passo a apreciar o mérito da causa.

II- DO MÉRITO

2.1- Do requerimento de Diligência e de Perícia Técnica

No tocante ao pleito da suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto pendente a presente reclamação administrativa, trata-se de matéria incontroversa perante este tribunal administrativo.

Quanto à perícia técnica requerida a comprovar as afirmações expendidas sobre processo produtivo da Recorrente e o real desgaste/consumo do coque de petróleo, entendemos ser prescindível sua realização.

No presente caso, não há necessidade de perícia para demonstrar as alegações da Recorrente referente ao uso do coque de petróleo no seu processo produtivo.

Assim, por entendê-la prescindível, rejeito o pedido de perícia da Recorrente com fulcro no art. 18 c/c com o art. 28/29 do Decreto 70.235/72.

2.2- Do Direito ao Ressarcimento e dos créditos glosados de IPI- Coque de Petróleo

Para identificar o efetivo direito do contribuinte ao crédito pleiteado, é mister analisar se o material glosado- coque de petróleo poderia ser enquadrado na classe de produtos intermediários como pleiteia e defende a Recorrente.

De acordo com o laudo pericial da própria Recorrente, o coque de petróleo é um subproduto da destilação do petróleo cru num processo denominado *cracking* ou coqueificação,

atuando, preponderantemente, como combustível sólido dado as suas propriedades serem de fácil liberação da energia de combustão.

As etapas de industrialização do cimento são: extração de matérias-primas, britagem, moagem, aquecimento em fornos (clinkerização), incorporação e adição de minerais específicos e ensacamento.

Do que se pode extrair do Laudo Técnico nº 115.562-205, para o aquecimento dos fornos é utilizada uma “mistura de combustível” composta de 87% de coque de petróleo acrescida de 13% de moínha de carvão.

Neste processo, o coque de petróleo é utilizado como energia térmica, fazendo as vezes de um combustível sólido, podendo ser utilizado tanto puro quanto misturado com outros combustíveis, tais como: carvão mineral ou óleo pesado (fls 76; 83). Sendo que, o coque de petróleo é consumido no processo de queima para manter a temperatura da clinkerização, em, aproximadamente, 1450° C, além de diminuir o impacto da emissão de gases e de metais dos fornos.

Pois bem. As condições para apuração e utilização do saldo credor do IPI estão taxativamente disciplinadas no art. 11 da Lei 9.779/99, a qual a transcrevemos *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.*

O que se pode extrair do diploma legislativo supra transcrito é que ao se referir à possibilidade de utilização de crédito de IPI, determina que o direito de crédito é decorrente da aquisição de “matéria-prima”, “produto intermediário” e “material de embalagem”, aplicados na industrialização.

Como se sabe “produto” é aquilo que é produzido. “Intermediário” está entre duas coisas, ou seja é o objeto resultante de prévio processo de produção que se encontra entre a matéria-prima e o produto final. É algo que atua sobre a matéria-prima para modificá-la, transformando-a em produto, consumindo-se no processo de produção.

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.

Visando ao esclarecimento desses conceitos foram editados os Pareceres Normativos CST nºs 181/74 e 65/79, mencionando que os insumos, embora não se integrando ao

novo produto fabricado, devem ser consumidos em decorrência de contato direto com o produto em fabricação; não podem ser partes nem peças de máquinas, combustíveis, e não podem estar compreendidos no ativo permanente.

Por derradeiro, tomo como ponto de partida, a Solução de Consulta 249/2018 e ainda, a mais novel DISIT/SSSRF08, de 2019, esta última infra transcrita, as quais se harmonizam com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça para dispor que combustíveis, embora consumidos durante o processo de industrialização, não podem ser considerados como matéria-prima, insumos ou produtos intermediários para o fim de inclusão no cálculo do crédito de IPI.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

CRÉDITO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. MATERIAIS EMPREGADOS NO PROCESSO INDUSTRIAL QUE NÃO SE AGREGAM AO PRODUTO FINAL FABRICADO.

O direito ao crédito do imposto de que trata o art. 226, inciso I, do Ripi/2010, relativamente aos produtos intermediários, alcança além dos produtos intermediários que se integrem ao produto final, também aqueles que, embora não se integrando àquele produto, sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (i.e. se se consumirem em decorrência de contato físico) ou vice-versa, desde que não estejam compreendidos entre os bens do ativo imobilizado. Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, inexistente o direito ao crédito mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo imobilizado da empresa.

Cabe ao estabelecimento industrial ou a ele equiparado identificar quais produtos intermediários consumidos em seu processo industrial geram direito ao crédito do imposto e em consonância com os critérios e definições constantes do PN CST n.º 65, de 1979. Esses estabelecimentos arcarão com as consequências da errônea caracterização dos produtos intermediários, podendo ser-lhes exigidas, no prazo previsto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, eventuais diferenças de imposto resultantes das incorreções.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 249 - Cosit, de 12 de dezembro de 2018.

Dispositivos Legais: Decreto nº 7.212, de 2010, art. 226, inciso I, e art. 610; Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 59, de 1994; Parecer Normativo CST nº 65, de 1979; e Parecer Normativo RFB nº 3, de 2018.

A jurisprudência do STJ já firmou orientação de que os produtos “**consumidos no processo produtivo**, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, **não integram** o conceito de 'matérias-primas' ou 'produtos intermediários' para efeito da legislação do IPI” (REsp 1.049.305/PR, r. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma em 22.03.2011).

No mesmo sentido: AgInt no AREsp 908.161/SP, r. Ministra Assusete Magalhães, 2ª Turma do STJ em 06.10.2016:

...

III. A Primeira Turma desta Corte, ao julgar o REsp 529.577/RS, deixou assentado que "o art. 1º da Lei 9.363/96 disciplina o reconhecimento do direito ao ressarcimento do crédito presumido do IPI somente em relação às

mercadorias agregadas em processo produtivo a produto final destinado à exportação. A desoneração da carga tributária, como benefício fiscal, e em exceção à regra geral que é a incidência dos tributos que gerarão o crédito presumido, deve ser interpretada nos exatos termos da previsão legal, sem ampliação ou redução de seu alcance" (STJ, REsp 529.577/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJU de 14/03/2005).

IV. No mesmo sentido a Segunda Turma do STJ, a partir do julgamento do REsp 1.049.305/PR (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe de 31/03/2011), firmou o entendimento de que "a energia elétrica, o gás natural, os lubrificantes e o óleo diesel (combustíveis em geral) **consumidos no processo produtivo, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de 'matérias-primas' ou 'produtos intermediários' para efeito da legislação do IPI e, por conseguinte, para efeito da obtenção do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, na forma do art. 1º da Lei 9.363/96**".

...

V. Nos presentes autos, consta da sentença que, "considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame. In casu, os combustíveis utilizados nas caldeiras e os reagentes químicos de limpeza não se enquadram em tal definição, posto não se agregarem, direta ou indiretamente, ao produto final".

No acórdão recorrido, ao confirmar a sentença, o Tribunal de origem deixou consignado que, "in casu, tanto os combustíveis como os reagentes químicos não são adquiridos com a exclusiva finalidade de elaborar o produto final, não sendo considerados, portanto, matéria-prima ou produto intermediário submetido à transformação".

VI. Portanto, ao decidir pela impossibilidade de inclusão dos valores relativos aos combustíveis utilizados nas caldeiras e aos reagentes químicos de limpeza, dentre os insumos que integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI, o acórdão do Tribunal de origem alinhou-se à jurisprudência do STJ sobre o tema, pelo que incide, na espécie, a Súmula 83/STJ. Impende salientar que a orientação firmada nos supracitados precedentes do STJ, no sentido da impossibilidade de creditamento dos valores relativos aos combustíveis, aplica-se, pelas mesmas razões, aos reagentes químicos de limpeza.

Neste contexto, entendo que o coque de petróleo não dá direito a crédito escritural do IPI por três razões: a primeira, o coque de petróleo não é adquirido com a exclusiva finalidade de elaborar o produto final, por tal razão não pode ser considerado matéria-prima.

Segundo, também não pode ser considerado como produto intermediário dada que a sua incorporação no produto industrializado resulta de um processo de extração, findo o qual se obtém energia térmica a ser utilizada na manutenção dos fornos, o que é inerente aos combustíveis.

Terceiro, uma vez que, embora não haja a obrigação legal do produto intermediário se incorporar ao produto industrializado, podendo ser consumido no processo de produção, o coque de petróleo por atuar como energia de combustão, não nos permite assegurar

que o produto se submeta, diretamente, à transformação, bem como, não há como quantificar em que medida ocorre a sua absorção no produto final ou ainda, a sua dispersão pelas diversas reações químicas incorridas do processo produtivo.

Daí, entendo como produtos intermediários, aqueles, que embora não se incorporem ao produto final industrializado, sofram, em função da ação exercida diretamente sobre produto em fabricação, alterações tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em ação direta exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam compreendidos no ativo imobilizado da empresa.

Na condição de combustível sólido, entendo o coque de petróleo utilizado no processo produtivo não se adequa ao conceito de produtos intermediários para fins de creditamento do IPI, e, por estas razões, voto por negar provimento aos argumentos de defesa da Recorrente contidos no presente tópico, mantendo-se hígidas as glosas efetuadas.

2.3- Das glosas concernentes ao Parafuso Smidth, Parafuso CJ e Chapas para industrialização do cimento

Em sede de impugnação, em sua Manifestação de Inconformidade, a Recorrente insurgiu-se somente contra as glosas de créditos referente às aquisições de coque de petróleo, já examinada no item anterior, entretanto, não há litígio instaurado no que cerne às glosas referentes às aquisições de Parafuso Smidth, Parafuso CJ e Chapas para industrialização do cimento.

Dessa forma, há de se aplicar às demais glosas de créditos a hipótese prevista no artigo 17 do Decreto 70.235/72, que assim dispõe:

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)”.

Portanto, é de se considerar definitiva, na esfera administrativa, as demais glosas de crédito, por se tratarem de matéria não contestada.

Como essa matéria não consta da impugnação, sendo abordada apenas em sede recursal, resta inviável o seu conhecimento em face da preclusão.

Há inúmeros precedentes do CARF consolidando o entendimento de que a matéria não trazida na Impugnação precluiu e não pode ser analisada em segunda instância, o contrário representaria supressão da primeira instância. Vide, por exemplo:

“PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO APRESENTADA NA IMPUGNAÇÃO. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO.

Não pode a Recorrente alegar, em sede recursal, matéria não impugnada, caso contrário ter-se-ia a análise inicial de defesa na fase recursal, o que causaria supressão de instância, pois os argumentos levantados seriam analisados apenas e diretamente em segunda instância” (CARF, 3ª Seção, 2ª Câmara, 2ª Turma Acórdão nº 3202001.601, Sessão de 18 de março de 2015, Rel. Cons. Gilberto de Castro Moreira Júnior).

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão ad quem se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e de violação ao devido processo legal"(CARF, 2ªSeção, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 2302002.387, Sessão de 13 de março de 2013, Rel. Cons. Arlindo da Costa e Silva).

Consequentemente, não há que se falar em constituição de lide no tocante à matéria de defesa não trazida na manifestação de inconformidade, mas que veio aos autos somente no recurso voluntário em razão da preclusão.

A preclusão encontra fundamento no art. 303 do CPC:

Art.303. Depois da contestação, só é lícito deduzir novas alegações quando:

I- relativas a direito superveniente;

II- competir ao juiz conhecer delas de ofício;

III- por expressa autorização legal, puderem ser formuladas em qualquer tempo e juízo.

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:

i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;

ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;

iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade. (MARINONI Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. Manual do Processo de Conhecimento. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665, apud CHIOVENDA, Giuseppe. "Cosa giugata e preclusione", in il "Saggi di diritto processuale civile. Milano: Giuffrè, 1ª 1993, vol. 3. p. 233.)

A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa. No caso em tela ocorreu a preclusão temporal, consistente na perda da oportunidade que o contribuinte teve para tratar da questão na impugnação, sendo certo que os princípios da informalidade, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa, referidos na peça recursal, não socorrem a pretensão da Recorrente.

Assim, com fundamento em sede recursal, somente, é possível apresentar novas alegações em casos excepcionais como preceitua o art. 342 do CPC, sob pena da ocorrência da preclusão, o qual o transcrevemos:

Art. 342. Depois da contestação, só é lícito ao réu deduzir novas alegações quando:

I- relativas a direito ou a fato superveniente;

II- competir ao juiz conhecer delas de ofício;

III- por expressa autorização legal, puderem ser formuladas em qualquer tempo e grau de jurisdição.

Ora, para o conhecimento do recurso voluntário há necessidade de que exista coerência entre a manifestação de inconformidade e o recurso apresentado, pois a lógica do sistema implica em considerar que este busca a reforma da decisão denegatória do seu pedido formulado conforme os contornos estabelecidos pela manifestação de inconformidade.

Todavia, uma vez constatado que o contribuinte alegou defesa que não constam na manifestação de inconformidade, por certo que se opera a inovação da defesa, pelo que, não poderá ser conhecido o recurso, caso contrário, implicaria em aceitar como válida a inovação à lide na fase recursal, ocasionando ofensa ao devido processo legal, bem como ofensa ao princípio da devolutibilidade, principalmente porque ao julgador de piso não foi dada a possibilidade de enfrentar as questões agora trazidas no recurso, o contrário, seria supressão de instâncias, o que não permitido pela legislação processual.

Além do que, como já dito, a falta de adequação entre o recurso e a manifestação de inconformidade configura, necessariamente, ausência de lide em relação à matéria agora impugnada apenas em segundo grau.

Ante o exposto, neste tópico, face da ocorrência de inovação dos argumentos da defesa, não há como afastar a presente glosa.

III- DA CONCLUSÃO

Ante todo exposto, VOTO por negar provimento ao Recurso Voluntário interposto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima- Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Ari Vendramini, Redator Designado

Fui designado para redigir o voto vencedor, por maioria, deste colegiado.

Preliminarmente, nossos elogios ao excelente voto redigido pela I. Relatora Conselheira Juciléia de Souza Lima.

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 cimento, pois que, ao se infiltrar na matéria-prima do cimento, o clínquer, torna-se insumo.

Confirmando tal fato, extraímos trecho dos seguintes documentos apresentados pela recorrente, constantes dos autos :

1 – RELATÓRIO TÉCNICO 115562-205 elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), em 04/02/2010, pelo seu Centro de Tecnologia de Obras de Infra Estrutura (CT-OBRAS) – e-fls.123-221 :

Camargo (2006) também destaca o uso de coques verdes de petróleo com alto teor de enxofre (ATE) nas indústrias de cimento, que também utilizam outros tipos de insumo para queimar (ex: finos de catalisador, borra oleosa, bagaços, etc.). Na queima há incorporação do enxofre do coque no produto final, sendo que sua valorização se dá especificamente pelo conteúdo energético.

Além disso, o comportamento da indústria de cimento ao longo dos últimos trinta anos evidencia que o consumo de energia para fins térmicos não reflete as opções pelo emprego de determinados combustíveis nas diversas fábricas, havendo uma estreita relação entre a composição da matriz de insumos para fins térmicos, o preço e a disponibilidade desses insumos no mercado, o que faz com que cada fábrica procure a opção que concilie menor custo e oferta regular (Santi, 1997 in Santi, 2004).

Na clínquerização, etapa de produção do cimento na qual participa o coque, a farinha desce pelos ciclones e entra no forno, que gira a uma rotação característica de 1 a 4rpm em torno de seu eixo, com inclinação aproximada de 3º a 4º, de forma que o material atravessa o cilindro por efeito de rotação e da gravidade. A farinha, ao atingir a região mais baixa, entra em contato direto com a chama do maçarico na zona de queima (cerca de 10 a 15 minutos), alimentada por sua vez com o coque de petróleo ou mistura deste com outros combustíveis sólidos (moinha de carvão, por exemplo), que responde

Laboratório de Materiais de Construção Civil/CT-OBAS

SEMATE

como fonte de energia térmica nesta etapa, liberando calor e mantendo a temperatura da zona quente na ordem de 1.450°C.

Devido à sua natureza química e à elevada temperatura do processo, considera-se que todo o coque de petróleo seja consumido na etapa de clínquerização. Na combustão, e justamente para produzir este efeito durante a sua participação direta na fabricação do clínquer, o coque de petróleo sofre imediata alteração na composição química, com desgaste e perda de suas propriedades físicas e químicas. Carbono e hidrogênio presentes no coque são consumidos no processo de queima, com geração de calor capaz de manter a temperatura de clínquerização, enquanto que os constituintes das cinzas são incorporados ao clínquer.

A clínquerização também pode ser realizada utilizando-se energia elétrica como fontes de energia alternativa. Entretanto, por razões de viabilidade econômica, essa opção não é praticada em escala industrial, limitando-se à aplicação em estudos de clínquerização em escala laboratorial.

Neste processo, as cinzas e outros elementos gerados pela queima do coque e dos outros combustíveis são incorporados ao clínquer, resultante da reação dos compostos presentes na farinha. A literatura indica a ocorrência de integração das cinzas decorrentes da queima do coque no clínquer, com elevado grau de incorporação (CH2MHILL, 2002). Esta mesma referência aponta que os fornos de cimento, diferente 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 durante a queima, reduzindo o impacto da emissão de gases e metais do forno.

1. A partir dos dados de análise química das farinhas, clínquer e combustíveis foi possível constatar que os teores de anidrido sulfúrico (SO_3) nos clínqueres foram superiores aos estimados a partir da composição química das respectivas farinhas, indicando, assim, ocorrência de incorporação de enxofre no clínquer. Majoritariamente, o enxofre é proveniente do coque de petróleo e grande parte deste é integrado na composição do clínquer, como demonstrado na Tabela 7, onde o enxofre está expresso como anidrido sulfúrico (SO_3).

3. A clínquerização é um processo industrial em que é praticamente impossível a recuperação dos produtos minerais presentes na farinha e dos combustíveis, que participam das reações químicas e assim são incorporados ao clínquer, pois ocorrem reações irreversíveis na clínquerização que consomem os insumos que alimentam o forno.

O conjunto de dados abordado no presente trabalho associado aos da literatura especializada possibilita indicar, genericamente, que o coque de petróleo é um insumo utilizado na fabricação do cimento como fonte principal de energia térmica; entra em contato com a farinha, durante o processo de clínquerização no forno, sendo totalmente consumido no processo; e tem suas cinzas e parte da energia térmica integradas ao clínquer, produto intermediário do processo industrial de fabricação de cimento Portland.

2 - PARECER DE e-fls. 268-311, de autoria de Humberto Ávila :

2.1.1.8 Ocorre que a relação do produto que ingressa no estabelecimento com o produto que nele posteriormente será industrializado pode ser de diferentes tipos e em distintos graus. Em geral, pode dar-se tanto por *integração* do produto que ingressa no estabelecimento no produto que será posteriormente industrializado (concepção material vinculada ao *resultado* do processo industrial), quanto por *consumição* do produto que ingressa no estabelecimento no processo de industrialização do novo produto (concepção material vinculada ao *processo* industrial).

2.1.2.16 Em face de todo o exposto, pode-se concluir, parcialmente, no sentido de que a não-cumulatividade do IPI é uma regra constitucional impositiva, que estabelece limites substanciais à produção normativa, e incorpora uma concepção material-funcional de crédito que abrange tanto a integração do produto adquirido no produto industrializado, quanto a consumição do primeiro no processo produtivo do segundo. Por consequência, toda e qualquer legislação que venha a excluir os créditos decorrentes da aquisição de produtos que se incorporam àqueles que serão industrializados ou que são consumidos no seu processo produtivo será inconstitucional. Estabelecidas estas premissas, passa-se a analisar a legislação infraconstitucional.

14) o coque de petróleo cumpre todos os requisitos para a geração de créditos na sistemática de não-cumulatividade do IPI, ainda que se adote um sentido restrito de não-cumulatividade, tanto em sua versão material-corpórea quanto material-funcional; por um lado, o coque de petróleo cumpre a concepção material-corpórea, que abarca unicamente o direito de crédito no caso de integração do produto no produto industrializado, porque os resíduos da sua queima são integrados ao cimento produzido na fábrica, na medida em que há contato físico direto entre o coque de petróleo e as matérias-primas utilizadas na fabricação do cimento, o que gera a presença física do insumo (coque de petróleo) no produto industrializado (cimento); por outro lado, o coque de petróleo cumpre a concepção material-funcional, que abarca o direito de crédito tanto no caso de integração do produto no produto industrializado, quanto no caso de consumição do produto no processo de industrialização, porque o coque de petróleo vai sendo consumido durante o processo produtivo da fabricação de cimento, através de sua queima durante o processo de clínquerização;

3 – LAUDO TÉCNICO DO PROCESSO PRODUTIVO elaborado pela recorrente (e-fls. 312-318):

4 Processo de moagem de combustíveis sólidos

Dois combustíveis sólidos compõem a matriz de energia térmica de fabricação de clínquer na unidade de Xambioá, são eles coque e moinha.

Para a utilização desses materiais é necessário que estes sejam reduzidos a tamanho e umidade residual, adequados, de forma que possam entrar em combustão e gerar a energia necessária para transformação da farinha em clínquer, matéria prima para a fabricação do produto cimento.

Em Xambioá, utilizamos um moinho de bolas, também chamados de corpos moedores, objetivando reduzir a mistura de coque e moinha até a granulometria desejada. Esses corpos moedores em função do atrito com o material e os próprios corpos moedores, se desgastam sendo incorporados ao combustível moído, e posteriormente ao clínquer.

Os materiais listados abaixo são utilizados nessa etapa do processo:

4.1 CORPO MOEDOR; D (343023)

4.2 CORPO MOEDOR; D (342918)

4.3 CORPO MOEDOR; M (343037)

A

6 Moagem de Cimento

Durante a moagem de cimento o clínquer, saído do forno e estocado em silos, é moído em conjunto com gesso e aditivos por meio do contato com os corpos moedores e o revestimento interno do moinho. Os corpos moedores como na moagem de combustíveis são consumidos ao longo do processo de fabricação.

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

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

Art. 4º - Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento 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.

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 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 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.

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 aceção, 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.

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.

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 dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente 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.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini