



<b>Processo nº</b>	10880.907732/2015-11
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-012.511 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	24 de novembro de 2021
<b>Recorrente</b>	VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

**MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CONCEITO.**

Somente as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, são hábeis ao creditamento do imposto.

Para que seja dado o tratamento de insumos aos bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, tais bens devem guardar semelhança com as matérias primas - MP e produtos intermediários - PI, em sentido estrito, semelhança essa que reside no fato de exercerem, na operação de industrialização, função análoga a das MP e PI, ou seja, se consumirem, em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida, mesmo que não integrando ao produto final.

**PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. MATERIAIS REFRATÁRIOS. COMBUSTÍVEIS.**

Não geram direito a crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se esgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Assim, glosam-se os créditos relativos a materiais intermediários que não atendam aos requisitos do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar a diligência. Vencido o conselheiro Jorge Jorge Lima Abud. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-012.509, de 24 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10880.907733/2015-57, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## Relatório

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

Trata-se MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE apresentada pela requerente ante Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil que deferiu parcialmente o ressarcimento solicitado e homologou parcialmente as compensações.

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

Primeiramente a impugnante descreveu os produtos cujos créditos foram glosados pela autoridade fiscal, atribuindo-lhes classificação em linha com o seu processo industrial e regulamento do IPI:

(i) Materiais consumidos / alterados / desgastados no processo produtivo: desconsideração de chapas, mangas, mancais, concretos refratários, concretos refratários Magkor, refratários Tafkast, tijolos refratários Magkey, corpos moedores (bolas de aço ou bolas Hardalloy ou Duromax) etc, como produtos intermediários no processo produtivo do cimento;

(ii) INSUMO UTILIZADO NA INDUSTRIALIZAÇÃO E QUE COMPÕE O PRODUTO FINAL: desconsideração do coque de petróleo como matéria-prima ou produto intermediário na fabricação do cimento, tendo se entendido que o mesmo é mero combustível utilizado na geração de energia térmica; e

(iii) Materiais Explosivos consumidos no processo produtivo: cordéis detonadores, espoletas, dinamites, etc.

Acrescentou algumas considerações sobre os critérios adotados pela Fiscalização:

A fiscalização tomou por base simplesmente os livros de apuração do IPI, e levando em conta as rubricas das despesas que geram os créditos, emitiu juízo de valor sobre as mesmas, sem se dar ao trabalho de compulsar os documentos e tampouco de investigar se os bens (que serviram de insumo) em relação aos quais houve a glosa estão efetiva e diretamente referidos ao produto industrial vendido, se com ele teve contato, se a atuação do mesmo no processo industrial é direta ou não. Com o devido respeito, o juízo de valor que norteou o trabalho fiscal não se sustenta frente à disposição de que trata o artigo 142 do Código Tributário Nacional, que exige que o lançamento tributário tenha em mira a chamada verdade material. Com efeito, qual o elemento de convicção material que levou o fiscal a entender, por exemplo, que o reator e o material refratário não participam diretamente do processo industrial?

E para que não haja uma predominância da verdade formal sobre a verdade material, da intuição sobre a realidade, impõe-se a realização de perícia técnica capaz de identificar com precisão a aplicação de cada um dos bens, a pertinência de cada um dos serviços ou das despesas com o processo industrial, como será ao final

Depois, alegou que a decisão seria totalmente equivocada devendo ser inteiramente reformada para que se reconheça, integralmente, o direito creditório pretendido pela Manifestante e acrescentou as seguintes razões de defesa:

Esclarece a Manifestante que seu principal objeto social é a produção e venda de cimento. Sendo assim, os diversos produtos mencionados no Termo de Verificação Fiscal (tais como, exemplificativamente, o coque de petróleo, os materiais refratários, os corpos moedores - bolas de aço - etc) são insumos **INDISPENSÁVEIS** ao seu processo produtivo.

A maior parte dos materiais objeto de glosa pela fiscalização incorporam-se efetivamente ao produto final (cimento) e outros são consumidos ao longo do processo produtivo, seja mediante o desgaste ou perda de propriedades físicas/químicas, seja pelo total desaparecimento. Em ambos os casos, a apropriação dos créditos não só é admitida pelas normas que regem o tratamento a ser conferido à tributação pelo IPI, como trata-se de medida imposta pelo texto constitucional e legislação complementar.

Parte considerável dos créditos questionados pela fiscalização federal envolve a aquisição, pela Manifestante, de coque de petróleo, um insumo imprescindível ao processo produtivo do cimento.

Ao contrário do que afirma o Termo de Verificação Fiscal, as propriedades do coque de petróleo compõem o produto final, pois a matéria-prima é **INSERIDA NO INTERIOR DOS FORNOS JUNTAMENTE COM OS DEMAIS COMPONENTES, CONSUMINDO-SE INTEGRALMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO A PONTO DE SEUS COMPONENTES QUÍMICOS PASSAREM A SER IDENTIFICADOS NO CIMENTO.**

Não há dúvida de que o coque de petróleo é verdadeira matéria-prima do cimento. Da análise da forma de produção do cimento, verifica-se que o coque de petróleo é utilizado diretamente no processo produtivo, em contato físico com o produto final, sendo que, ao longo da produção do clínquer, muda sua composição original, tornando-se indissociável do cimento.

O coque de petróleo é necessário para a fabricação de cimento, pois além da função de combustível para os fornos que promovem o processamento da mistura de materiais extraídos da mineração (calcário e argila), seus componentes passam a compor também o 'clínquer', que é o resultado da queima da mistura dos materiais extraídos da mineração.

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 e/ou o óleo combustível é diretamente injetado na mistura em processamento (denominada farinha), interagindo e misturando-se, combinando-se.

De forma objetiva: 100% (cem por cento) dos minerais que compõe o coque de petróleo confundem-se com os minerais da "farinha", com ela combinando, agregando, para então sofrer os efeitos do processamento por meio do calor. Essa mistura agrupa aos componentes da farinha os componentes físico-químicos do coque, tornando impossível a "separação" dos materiais após o processo.

Para melhor compreensão, segue transcrição de trecho do parecer técnico ("O Coque De Petróleo Na Indústria De Cimento") emitido pela Associação Brasileira de Cimento Portland - ABCP:

Queima em forno rotativo de clínquer: a farinha desce pelos ciclones e entra no forno, (...). Ao atingir a região mais baixa, o material encontra a chama de um maçarico, posicionado longitudinalmente, que produz o calor necessário à clinquerização, o maçarico é

alimentado por diferentes tipos de combustíveis ou uma mistura deles. A temperatura atingida pelos materiais processados é de cerca de 1.450QC, que se deslocam através da zona de queima por 10 a 15 minutos. Neste processo, as cinzas e outros elementos gerados com a queima dos combustíveis são incorporados ao produto final. É nessa fase que ocorre a transformação da farinha em clínquer.

Os fornos de cimento, diferentes de outros fornos e caldeiras industriais, têm como característica a interação entre matéria-prima e gases de combustão, possibilitando que grande parte do enxofre e metais presentes na massa do coque sejam incorporados ao clínquer portland durante a queima. O mecanismo de incorporação do enxofre proveniente da queima do coque de petróleo pelo clínquer ocorre principalmente segundo a reação CaO + SO<sub>3</sub> → CaSO<sub>4</sub>\*" (Grifos e negritos nossos).

Pelo exposto, a conclusão lógica pede que NÃO EXISTE CLINQUER SEM COQUE; e NÃO HÁ CIMENTO SEM CLINQUER -> LOGO, NÃO HÁ CIMENTO SEM COQUE !!!

E ainda que os componentes físico-químicos do coque de petróleo, apesar de introduzirem novos elementos minerais ao cimento, não interferem na qualidade do produto final, a integração dos materiais do clinquer e do coque ocorre em DECORRÊNCIA DO PROCESSO INDUSTRIAL E AO LONGO DESTE O COQUE É INTEGRAMENTE CONSUMIDO, NÃO restando subprodutos ou sobras, eventualmente passíveis de serem reaproveitados pela Manifestante ou mesmo vendidos a terceiros na condição de resíduo industrial.

Neste contexto duas conclusões básicas se extraem: (i) sem coque de petróleo não se produz cimento, e (ii) para que este seja produzido, deste material nada resta após o processo produtivo, já que integralmente consumido.

Não há dúvida que o COQUE DE PETRÓLEO é adquirido para ser INTEGRADO AO PROCESSO PRODUTIVO. Ele se exaure, durante o processo produtivo, a ele se integrando.

Uma vez que o coque de petróleo é adquirido para ser integrado FISICAMENTE ao processo produtivo do cimento, posto que introduzido no forno juntamente COM A MISTURA QUE COMPÕE O CLINQUER A PONTO DOS SEUS COMPONENTES FÍSICO-QUÍMICOS VIREM A INTEGRAR O PRODUTO FINAL. NÃO HÁ QUALQUER FUNDAMENTO PARA DISSOCIÁ-LO DO CONCEITO DE MATÉRIA-PRIMA/INSUMO/PRODUTO INTERMEDIÁRIO MENCIONADO NOS ITENS 10 e 11 do Parecer Normativo CST 65/79, CITADO PELA PRÓPRIA FISCALIZAÇÃO.

Portanto, sendo o coque de petróleo verdadeira matéria-prima/insumo, pois utilizado e consumido no processo produtivo do cimento, legítima é a apropriação do crédito de IPI efetuada pela Manifestante.

Portanto, em sendo o coque de petróleo importado pela Manifestante verdadeira matéria-prima/insumo utilizado e consumido no processo produtivo do cimento, legítimo é o crédito de IPI efetuado pela Manifestante.

Materiais Explosivos e Não Explosivos Consumidos / Alterados / Desgastados no Processo Produtivo Conforme exposto, o restante dos créditos glosados pela fiscalização refere-se a diversos materiais utilizados diretamente no processo industrial e que sofrem (i) desgaste, (ii) alteração de suas características originais ou são (iii) integralmente consumidos no processo produtivo do cimento.

A afetação das propriedades originais desses produtos, utilizados diretamente na produção do cimento, subsuma-se às normas descritas no artigo 226 do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/10) e nos itens 10 e 11 do Parecer Normativo CST 65/79.

De fatos, as chapas, mangas, mancais, concretos refratários, concretos refratários Magkor, refratários Tafkast, tijolos refratários Magkey, corpos moedores (bolas de aço ou bolas Hardalloy ou Duromax), emulsões explosivas e explosivos são aplicados diretamente no processo produtivo do cimento, especialmente na fragmentação do calcário, nos fornos de clinquer e moinhos.

Ou seja, (i) uma vez que não constituem itens do ativo imobilizado e (ii) são consumidos/alterados/desgastados no processo produtivo do cimento, os materiais mencionados pelos documentos que acompanham o Despacho Decisório caracterizam-se como produtos intermediários na industrialização do cimento, sendo legítima a apropriação dos respectivos créditos de IPI.

Por exemplo, vejamos o caso dos corpos moedores, ou bolas de aço, aplicados diretamente no processo produtivo do cimento, especialmente nos moinhos. Por não constituírem itens do ativo imobilizado e serem consumidos/alterados/desgastados no processo produtivo do cimento, caracterizam-se como produtos intermediários na industrialização de cimento.

Com efeito, no processo produtivo da Manifestante, as Bolas de Aço (corpos moedores) são colocadas dentro dos moinhos cilíndricos, de cru e de cimento, e estão em contato direto com o produto em processo de industrialização (calcário e aditivos = moinho de cru; clinquer e aditivos = moinho de cimento). Para que um leigo possa entender, essas Bolas de Aço são adquiridas no tamanho de uma bola de tênis, e após o desgaste sofrido no interior do moinho, o tamanho é reduzido a uma bola de pingue-pongue.

Portanto, é da natureza das Bolas de Aço o atrito com o material moído, sendo que a redução do seu tamanho representa justamente o consumo da Bola de Aço, que acaba se tornando parte integrante do cimento, razão pela qual é legítimo o creditamento do IPI !!!

Raciocínio semelhante aplica-se aos materiais refratários, que são utilizados no revestimento dos fornos, com a intenção de sempre manter a alta temperatura que se faz necessária para a produção do cimento, necessitando de reposições constantes, pois acabam sendo diretamente (e de forma essencial) consumidos no processo produtivo do cimento, não se prestando a mais nada assim que esgotada a sua utilidade no forno.

Tais itens têm contato direto com o cimento fabricado, desse contato resulta desgaste/consumo exigindo sua constante substituição e a troca desse material não proporciona aumento de mais de um ano na vida útil do bem.

Na mesma linha é a conclusão relativa aos materiais explosivos utilizados pela Manifestante em pedreiras, para a extração de calcário e argila e que comporão o cimento. Vale notar que o material explosivo, uma vez detonado, terá suas partículas definitivamente integradas ao calcário e à argila, motivo pelo qual o Professor Humberto Ávila concluiu que a aquisição desses materiais deve gerar direito ao crédito do IPI, conforme o anexo Parecer (Doc. 07).

Tem-se, assim, que os itens cujo creditamento de IPI foi questionado pela Autoridade Fiscal, ao contrário que foi alegado no despacho decisório ora contestado, são fundamentais ao processo produtivo da Manifestante.

Oportuno, portanto, observar que a Coordenação Geral da Receita Federal do Brasil - COSIT proferiu a Solução de Consulta nº 24 - Cosit, de 23 de janeiro de 2014 cuja

hipótese (aproveitamento de créditos de IPI incidentes em mercadorias que não integral o produto final, mas são consumidas e indispensáveis ao processo produtivo) narrada é IDÊNTICA à destes autos.

Ainda nessa linha, transcreve-se ementa do seguinte julgado, proferido pelo antigo Conselho de Contribuintes/MF:

"Ementa: IPI - MATERIAL REFRATÁRIO - DIREITO AO CRÉDITO - Os materiais empregados no processo produtivo e que neles sofrem, em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações, desgaste e perda de propriedades físicas ou químicas, em decorrência de contato físico, dão direito ao crédito do IPI. Recurso de Ofício a que se nega provimento/" (Acórdão 201-73827; Proc. 10580.002416/93-23; Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes)

Portanto, assegurada está, pela jurisprudência e doutrina, a preservação do direito do contribuinte de apropriar-se dos créditos do IPI incidentes sobre os insumos ou de bens, direta ou indiretamente vinculados às operações de industrialização.

Conclui-se, portanto, que os créditos referentes aos materiais mencionados neste processo legitimam-se pelo princípio da não-cumulatividade do IPI, até mesmo pelo fato de que a fabricação do produto final não seria possível sem a utilização (e consumo/desgaste/alteração) de tais materiais. De fato, sem os produtos mencionados no Despacho Decisório, os maquinários indispensáveis à atividade não funcionariam, o calcário e outros minerais não seriam fragmentados, a mistura do clinquer não ocorreria, etc e, consequentemente o cimento não seria produzido.

A necessidade da diligencia e perícia encontra-se exposta desde o inicio da presente manifestação, posto que as glosas foram realizadas tomando em conta unicamente a nomenclatura das rubricas constantes dos livros fornecidos pelo contribuinte, sem que a fiscalização compulsasse a documentação pertinente e tampouco conhecesse o processo produtivo da Manifestante. Assim, é necessário que os peritos das partes compareçam ao estabelecimento industrial e tomem conhecimento de todo o processo produtivo, bem como da utilização dos insumos, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e demais custos industriais que são essenciais à produção. A perícia, além de conhecer a produção e a aplicação de cada um dos insumos industriais, deverá também verificar e demonstrar se são consumidos / alterados / desgastados no processo industrial os itens cujos créditos foram questionados, bem assim atestar a existência de documentação idônea apta para comprovar o desembolso por parte da Manifestante.

E para a perícia que ora se requer deverão os peritos, dentre outras considerações que entenderem pertinentes para o deslinde das questões aqui colocadas, responder as seguintes indagações:

Os créditos objeto de ressarcimento estão devidamente comprovados em sua totalidade?

Os bens em relação aos quais pleiteou o contribuinte o ressarcimento de créditos estão direta e intrinsecamente relacionados ao processo industrial?

Os créditos alegadamente apropriados de forma extemporânea foram tomados dentro do prazo de 05 (cinco) anos da data em que o contribuinte efetuou o correspondente desembolso?

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade.

Intimidada do Acórdão de Impugnação, a empresa ingressou com Recurso Voluntário, alegando:

- Da nulidade do auto de infração e do julgamento: necessária conversão do feito em diligência;
- Coque de petróleo;
- Materiais explosivos e não explosivos consumidos / alterados / desgastados no processo produtivo.

#### DO PEDIDO

Por todo o exposto, a Recorrente REQUER:

em sede de preliminar, que seja:

- a. preliminarmente, seja decretada a nulidade do Acórdão proferido pela DRJ e, consequentemente, do Despacho Decisório originário, eis que formalizados em estrita inobservância ao princípio da verdade material e, também, da ampla defesa e do contraditório, tendo em vista terem desconsiderado o conjunto probatório anexado pela ora Recorrente aos presentes autos;
- b. ainda preliminarmente, mas em caráter subsidiário ao pedido elencado no item “i” supra, seja determinada a conversão do julgamento em diligência, caso se entenda pertinente, a fim de que seja realizada perícia no estabelecimento industrial da ora Recorrente, nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/72, analisando-se todos os processos produtivos da empresa, bem como a utilização dos insumos, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e demais custos industriais que são essenciais à produção;
- c. no mérito, que seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, para reconhecer a total improcedência insubsistência do Acórdão ora recorrido, reformando-o para cancelar, integralmente, o crédito tributário exigido.

É o relatório.

#### Voto

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

Quanto à admissibilidade e mérito, transcreve-se o entendimento majoritário da Turma, consignado no voto do relator do processo paradigma<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

**Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3<sup>a</sup> Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 04 de março de 2020, às e-folhas 398.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 10 de junho de 2020, às e-folhas 400.

O Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, através da Portaria RFB n. 543, de 20 de março de 2020, estabeleceu, em caráter temporário, regras para o atendimento presencial nas unidades de atendimento, e suspendeu o prazo para prática de atos processuais e os procedimentos administrativos que especifica, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), como medida de proteção para enfrentamento da emergência de saúde pública decorrente do coronavírus (Covid-19).

De início, os prazos para prática de atos processuais no âmbito da RFB ficaram suspensos até 29 de maio de 2020, conforme disposto no art. 6º, da referida portaria (543/2020).

Todavia, como a situação de insegurança decorrente do coronavírus (Covid-19), perdurou, motivando o Senhor Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, através das portarias Portaria RFB n. 936, de 29 de maio de 2020; Portaria RFB n. 1087, de 30 de junho de 2020 e Portaria RFB n. 4105, de 30 de julho de 2020, prorrogar a suspensão, permanecendo suspensos os prazos para prática de atos processuais no âmbito da RFB até 31 de agosto de 2020.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

**Da Controvérsia.**

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- Da nulidade do auto de infração e do julgamento: necessária conversão do feito em diligência;
- Coque de petróleo;
- Materiais explosivos e não explosivos consumidos / alterados / desgastados no processo produtivo.

Passa-se à análise.

Fundamentada no artigo 11 da Lei nº 9.779/99, a Recorrente apresentou os seguintes Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento de saldo credor de IPI, originário da aquisição de matérias-primas/insumos importados utilizados no processo de fabricação de diversos tipos de cimento e argamassas.

Por meio do TDPF 081100.2015.00026 a fiscalização federal verificou a legitimidade dos créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) relacionados com os Pedidos de Ressarcimento (Per/Dcomp) acima, tendo concluído que diversos insumos utilizados pela Manifestante no seu processo produtivo não poderiam ser considerados matérias-primas ou produtos intermediários, já que, a seu ver, não obedeciam ao disposto no artigo 226 do Regulamento do IPI (Decreto n.º 7.212/10) e nos itens 10 e 11 do Parecer Normativo CST 65/79.

Sobre o direito aos créditos básicos de IPI, assim dispõe o art. 226, I do Regulamento do IPI de 2010:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

(...)

O Parecer Normativo CST n.º 65/79 é um ato normativo expedido por uma autoridade administrativa, nos termos do art. 100, I do CTN, auxilia na determinação do conteúdo e alcance do art. 226, I do RIPI/2010, acerca de quais seriam os insumos que ensejam aproveitamento de créditos do IPI.

Em virtude de abordar precisamente os elementos fáticos e pelo seu didatismo, adoto as razões de decidir Do Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3402-007.295, de Relatoria da ilustre Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, a partir das folhas 06 daquele documento:

Parecer Normativo CST n.º 65/79 (DOU de 6/11/79)

Imposto sobre Produtos Industrializados.

4.18.01.00 - Crédito do imposto - Matérias-primas, Produtos Intermediários e Material de Embalagem.

A partir da vigência do RIPI/79, ex vi do inciso I de seu art. 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários stricto sensu, e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu Ativo Permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CSTnº 181/74.

Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).

O artigo 25 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8<sup>a</sup> do artigo 2º do Decreto-lei n.º 34, de 18 de novembro de 1966, repetida “ipsis verbis” pelo artigo 1º do Decreto-lei n.º 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:

‘Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer’.

Como se vê, trata-se de norma não auto-aplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3. Diante disto, ressalte-se serem ‘ex nunc’ os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

‘Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8a):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.’ 4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma ‘matérias-primas’ e ‘produtos intermediários’ são empregados ‘stricto sensu’, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integram nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários ‘stricto sensu’, ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele

grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2- Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

(...)

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

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

10.2 - A expressão ‘consumidos’ sobretudo levando-se em conta que as restrições ‘imediata e integralmente’, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, **o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.**

(...)

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

Ao que se observa do Parecer Normativo CST n.º 65/79, a partir da vigência do RIPI/1979, o conceito de insumo para fins de creditamento do IPI foi alterado, não se exigindo mais que o consumo se desse “imediata e integralmente”<sup>4</sup> no processo de industrialização, ou seja, o consumo do bem pode se dar após vários ciclos produtivos; e de outra parte, impedindo o creditamento aos bens classificados no Ativo Permanente.<sup>5</sup> A decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543-C do CPC/73, cujos termos vincula este Colegiado, acolhe a tese, veiculada pelo Parecer Normativo CST n.º 65/79, do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste apenas indireto, tendo sido assim ementada:

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

A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a

credитamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Públco: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

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

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

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

(Grifo e negrito próprios do original)

Em virtude de abordar precisamente os elementos fáticos e pelo seu didatismo, adoto as razões de decidir da decisão recorrida, com fulcro nos seguintes dispositivos: artigo 50, § 1º da Lei 9.784 e artigo 57, § 3º do RICARF, a partir das folhas 18 daquele documento:

Portanto, para que seja dado o tratamento de insumos aos bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, tais bens devem exercer, **na operação** de industrialização, função **análoga** a das MP e PI, ou seja, **se consumir, em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto** em fabricação, **ou por esse diretamente sofrida**, mesmo que não integrando ao produto final.

#### **MATERIAIS EXPLOSIVOS CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO.**

A fabricação do cimento Portland baseia-se, de modo geral, em quatro etapas fundamentais:

Mistura e moagem da matéria-prima (calcários, margas e brita de rochas).

Produção do clínquer (forno rotativo a 1400°C + arrefecimento rápido).

Moagem do clínquer e mistura com gesso.

Ensacamento Como se vê, a extração das matérias primas (calcário, argila e gipsita) e a britagem, estão em uma etapa anterior à que chamamos de industrialização - A atividade econômica de mineração.

A mineração pode até, num sentido mais amplo, participar do processo de fabricação do calcário, mas não é industrialização em seu sentido estrito, pois somente se pode considerar industrialização aquilo que está disposto no artigo 4º do RIPI/2010<sup>5</sup>.

Isto porque o produto da mineração (no caso o calcário, a brita, a argila e magas ou até o gesso) não são tributados pelo IPI (ou seja, constam da TIPI como NT).

Com efeito, o conceito de industrialização, à luz da legislação do IPI, abrange apenas os produtos tributados ainda que isentos ou tributados à alíquota zero. Nesse passo, os produtos não tributados (NT), por se situarem fora do campo de incidência do imposto, não se inserem no conceito anteriormente exposto, não sendo considerados, para os efeitos do IPI, como produtos industrializados.

Mesmo que se considerasse a mineração como processo industrial, os produtos e materiais usados na extração do calcário, fugiriam ao conceito de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário *latu sensu*, pois diferentemente do que alegado pela manifestante, tais conceitos (produtos intermediários e de matérias-primas) deve obedecer estritamente ao estipulado pela legislação do IPI (Lei n.º 5.172 de 1996, Decretos, Regulamentos, Instruções Normativas e Pareceres).

Assim, os produtos e materiais usados na extração do calcário são custos da mineração, mas na industrialização o insumo é o calcário (que já possui o custo de extração embutido). A não-cumulatividade do IPI não permite o uso de créditos de cadeia anterior, pois somente pode ser creditado o IPI pago na cadeia referente à industrialização (aquisições).

Ademais, os explosivos e os outros materiais usados na extração do calcário não tiveram contato direto com o produto em fabricação (cimento) nem sofreram 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 (cimento) ; ou, vice-versa.

O princípio da não-cumulatividade tem origem constitucional, entretanto, o direito dele decorrente não é irrestrito, sendo perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais e atos infracionais, tal como ocorre com vários outros direitos e garantias previstos na Constituição.

Assim, nos termos do PN CST n.º 65, de 1979, os materiais ora impugnados não podem estar compreendidos no ativo permanente e, muito menos, se referir a materiais aplicados na extração de minerais (materiais utilizados no processo de detonação do calcário (cordel detonante, dinamite, estopim e linha silenciosa), pois além dessa atividade (mineração) não se incluir no conceito de operação de industrialização, os produtos usados como "insumos" na mineração não são matéria-prima ou produto intermediário na industrialização do cimento, ou seja, não entram em contato direto com o produto industrializado. Assim não se pode pretender que tais gastos sejam considerados como insumos no processo industrial.

Disso decorre que não há nenhuma norma que desabone o entendimento usado para a fundamentação dos autos.

## **DOS MATERIAIS REFRATÁRIOS/ PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS**

A manifestante alegou que o material refratário é consumido no processo de industrialização, sofrendo intenso desgaste. E que há tempos o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal consolidaram o entendimento quanto à possibilidade do creditamento do IPI de produtos necessários ao processo produtivo que sofrem desgaste ao longo do tempo, fazendo referência expressa aos materiais refratários, que no caso da manifestante representam um custo significativo na produção do cimento, e via de consequência, importante fonte de créditos de IPI.

Acrescentou que a Coordenação Geral da Receita Federal do Brasil - COSIT proferiu a SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 24 - COSIT, DE 23 DE JANEIRO DE 2014 cuja hipótese (aproveitamento de créditos de IPI incidentes em

mercadorias que não integram o produto final, mas são consumidas e indispesáveis ao processo produtivo) narrada é IDÊNTICA a destes autos.

Especificamente quanto aos produtos refratários (argamassa, concreto e tijolo), note-se que o Parecer Normativo CST n.º 260/71 (D.O.U. de 06/05/71), cuja parte segue transcrita, prescreve que produtos compostos por materiais refratários, destinados à manutenção de fornos industriais, também estão excluídos do direito ao crédito do IPI:

Substâncias refratárias adquiridas por usinas siderúrgicas e destinadas à construção ou reparo (manutenção) dos fornos e demais instalações. Não constituindo matéria prima ou produto intermediário, estão excluídas do direito ao crédito previsto no inciso I, art 30, do PIPI (Decreto n.º 61.524/67) "(grifou-se)

(...)

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

8. Isto posto, não se aplica à hipótese em epígrafe o direito previsto no art. 30, inciso I, do Regulamento aprovado com o Decreto n.º 61.514/67, por não atenderem ao conceito nele especificado os produtos refratários e ignífugos adquiridos por indústrias siderúrgicas, vez que não se compreendem como matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, destinados que são ao emprego na construção ou reparo (manutenção ou recondicionamento) de seus fornos e demais instalações, tais como, caçambas, lingoteiras etc, citando-se como exemplo as argamassas

Disso decorre que não há nenhuma norma que desabone o entendimento usado para a fundamentação dos autos.

#### **DOS MATERIAIS REFRATÁRIOS/ PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS**

A manifestante alegou que o material refratário é consumido no processo de industrialização, sofrendo intenso desgaste. E que há tempos o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal consolidaram o entendimento quanto à possibilidade do creditamento do IPI de produtos necessários ao processo produtivo que sofrem desgaste ao longo do tempo, fazendo referência expressa aos materiais refratários, que no caso da manifestante representam um custo significativo na produção do cimento, e via de consequência, importante fonte de créditos de IPI.

Acrescentou que a Coordenação Geral da Receita Federal do Brasil - COSIT proferiu a SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 24 - COSIT, DE 23 DE JANEIRO DE 2014 cuja hipótese (aproveitamento de créditos de IPI incidentes em mercadorias que não integram o produto final, mas são consumidas e indispesáveis ao processo produtivo) narrada é IDÊNTICA a destes autos.

Especificamente quanto aos produtos refratários (argamassa, concreto e tijolo), note-se que o Parecer Normativo CST n.º 260/71 (D.O.U. de 06/05/71), cuja parte segue transcrita, prescreve que produtos compostos por materiais refratários, destinados à manutenção de fornos industriais, também estão excluídos do direito ao crédito do IPI:

Substâncias refratárias adquiridas por usinas siderúrgicas e destinadas à construção ou reparo (manutenção) dos fornos e demais instalações. Não

constituindo matéria prima ou produto intermediário, estão excluídas do direito ao crédito previsto no inciso I, art 30, do PIP (Decreto n.º 61.524/67) "(grifou-se)

(...)

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

8. Isto posto, não se aplica à hipótese em epígrafe o direito previsto no art. 30, inciso I, do Regulamento aprovado com o Decreto n.º 61.514/67, por não atenderem ao conceito nele especificado os produtos refratários e ignífugos adquiridos por indústrias siderúrgicas, vez que não se compreendem como matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, destinados que são ao emprego na construção ou reparo (manutenção ou recondicionamento) de seus fornos e demais instalações, tais como, caçambas, lingoteiras etc, citando-se como exemplo as argamassas retratarias; os refratários pré-moldados, apresentando-se em tijolos, cunhas, suportes, placas, muflas etc, os materiais pulverulentos, tais como a magnesita, a diatomita (Kieselgur), a lã de rocha ou de vidro, etc, isolantes térmicos empregados para evitar a fuga do calor, nas corridas do forno, bem como as demais misturas destinadas a reparar as partes do revestimento e condutos sujeitos à ação agressiva do banho ígneo.

9. Cumpre ter em vista que os materiais refratários submetidos à ação do metal em estado de fusão e às elevadíssimas temperaturas reinantes no interior dos fornos, lingoteiras, caçambas, etc, perdem a resistência que lhes é característica e se desgastam, considerando-se desgaste de uma peça o arrancamento de partículas da sua superfície, geralmente por abrasão ou atrito, o qual, quando continuado, termina por inutilizar a peça. O desgaste observado, é certo, é o fator que determina a oportunidade de substituição dos refratários, visando à melhor proteção dos revestimentos das instalações. Mas isto nada tem a ver com o direito ao crédito do tributo incidente sobre as matérias-primas e produtos intermediários consumidos nos artigos objeto da elaboração. Não se entende por consumo, para os efeitos da legislação fiscal pertinente, a destruição ou perda do produto pelo uso, não componente do processo de fabricação. Haja vista, para simples ilustração teórica, que se chegaria ao mesmo resultado se se empregasse (no caso em foco) um refratório imune ao desgaste. Trata-se, não cabe a menor dúvida, de circunstância accidental e não de um requisito essencial ao processo de industrialização. (destaquei)

No mesmo sentido, dispôs o Parecer Normativo CST n.º 181/74, como se vê nos itens 8 e 13 abaixo transcritos:

8. Com efeito, as máquinas, equipamentos e instalações, bem como suas partes, peças e acessórios e ferramentas não se confundem com as matérias-primas e produtos intermediários: estes são submetidos ao processo de industrialização, sendo sua participação intrínseca, ao mesmo; ao passo que aqueles agem sobre o processo, de modo extrínseco.

(...)

13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se

*consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc. (destaquei).*

Observa-se, que o conceito de insumo para o aproveitamento do crédito de IPI deve necessariamente ser dada pela legislação do imposto, não importando seu sentido econômico, financeiro, contábil e técnico, assim como as hipóteses em que o crédito de IPI nas aquisições destes insumos podem ser aproveitadas.

No caso dos autos, os materiais refratários glosados pelo Fisco (tijolo, argamassa, concreto, etc) foram utilizados **nas áreas de produção** (forno e forno de clínquer), ou seja, para a **reposição, conservação e proteção dos equipamentos** utilizados na produção. Apesar de fazerem parte do processo produtivo não tiveram ação direta sobre o produto, e seu desgaste não se dá de forma imediata, mas lentamente durante vários processos de industrialização<sup>6</sup>. O desgaste, no caso, é incidental, ou seja, pelo uso, não pelo contato com o produto produzido.

Diferentemente do alegado na manifestação, o tijolo refratário, a argamassa ou concreto são produtos que se incorporam ao ativo imobilizado da empresa (independentemente de sua vida útil), não compõe o produto final, nem são consumidos no processo produtivo, ainda que sujeito à depreciação própria dos bens imóveis, portanto, não podem ser considerados matéria-prima, insumo ou produto intermediário.

A legislação também se aplica ao caso dos corpos moedores, ou bolas de aço, citado pela impugnante, já que sua destruição (desgaste) do produto se dá pelo uso, ou seja, por circunstância accidental. Acrescente-se, ainda, que tais produtos são partes ou acessórios de máquinas.

Somente a título informativo, a Solução de Consulta Cosit nº 24, de 23 de janeiro de 2014, foi substituída e revogada pelo PARECER NORMATIVO COSIT/RFB nº 3, de 4 de dezembro de 2018, que contestou o item 11 do citado ato normativo.

Este Parecer corroborou o entendimento administrativo de que não cabe crédito de IPI nas aquisições de máquinas, suas partes e peças, equipamentos e instalações, ainda que se desgastem com o uso, modificando as conclusões em contrário constantes da Solução de Consulta nº 24, de 2014.

No caso, não importa a classificação do produto no Ativo da empresa, se permanente ou circulante. Se o produto é incorporado ao ativo imobilizado da empresa (usado em máquinas e equipamentos), independentemente de sua vida útil, não compõe o produto final, nem são consumidos no processo produtivo, ainda que sujeito à depreciação própria dos bens imóveis, portanto, não podem ser considerados matéria-prima, insumo ou produto intermediário.

**DO COQUE DE PETRÓLEO** A impugnante alegou não haver dúvidas de que o coque de petróleo é verdadeira matéria-prima do cimento, argumentando que é necessário para sua fabricação, pois além da função de combustível para os fornos que promovem o processamento da mistura de materiais extraídos da mineração (calcário e argila), seus componentes passam a compor também o ‘clinquer’, que é o resultado da queima da mistura dos materiais extraídos da mineração e que ao contrário do que se percebe em outros processos produtivos - em que as fontes energéticas se limitam a aquecer os fornos - na produção de cimento o coque e/ou o óleo combustível é diretamente injetado na mistura em processamento (denominada farinha), interagindo e misturando-se com o produto final. E que, de forma objetiva: 100% (cem por cento) dos minerais que compõe

o coque de petróleo combinam-se com os minerais da “farinha” para só então sofrer os efeitos do processamento por meio do calor. Essa mistura agrega aos componentes da farinha os componentes físico-químicos do coque, tornando impossível a “separação” dos materiais após o processo.

Que a CLINQUERIZAÇÃO 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 clinquerização que consomem os insumos que alimentam o forno.

Concluiu que NÃO EXISTE CLINQUER SEM COQUE; e NÃO HÁ CIMENTO SEM CLINQUER ^ LOGO, NÃO HÁ CIMENTO SEM COQUE!!!

Em que pese a alegação da impugnante, o coque de petróleo é combustível usado para gerar energia térmica. Para a presente análise, o que importa é saber se este combustível (coque) **agrega** a matéria prima (matéria prima stritu sensu) ou entra em **contato direto com a matéria prima é consumido em razão deste contato, alterando-se os componentes.**

Nas indústrias de cimento, o coque (que não possui material volátil bastante para produzir uma chama auto sustentável) pode ser usado isoladamente, ou em uma mistura com o óleo combustível, carvão mineral, gás natural, ou até pneu usado, para a combustão no forno rotativo.

O uso do coque como combustível é uma escolha da empresa e relacionado com **o custo de produção** e qualidade do clínquer<sup>7</sup>. Este produto serve para gerar chama e calor nos fornos e é esse calor que transforma a matéria prima em clínquer, por meio da calcinação<sup>8</sup> (temperatura de + ou - 1500°C), que após resfriamento será triturado e misturado com gesso, se transformando em cimento.

Assim, não há dúvidas que o coque se consome no processo produtivo e é essencial a este, mas a questão é se o combustível se consome pelo **contato direto com o produto industrializado e se esse consumo se dá em razão deste contato**. Aqui, parece que não. O coque se consome na combustão para emissão do calor que formará o clínquer, mas não entra em contato com o calcário ou argila, nem se agrupa a eles. É o calor que forma o clínquer, não o coque.

A própria contribuinte confirma este fato quando cita o parecer técnico (“O Coque De Petróleo Na Indústria De Cimento) elaborado pela Associação Brasileira de Cimento Portland - ABCP, cujo trecho segue abaixo citado:

Queima em forno rotativo de clínquer: a farinha desce pelos ciclones e entra no forno, (...). Ao atingir a região mais baixa, **o material encontra a chama de um maçarico**, posicionado longitudinalmente, **que produz o calor necessário à clinquerização**. O maçarico é alimentado por **diferentes tipos de combustíveis** ou uma mistura deles. A temperatura atingida pelos materiais processados é de cerca de 1.4502° C que se deslocam através da zona de queima por 10 a 15 minutos. Neste processo, as cinzas e outros elementos **gerados com a queima dos combustíveis** são incorporados ao produto final. É nessa fase que ocorre a transformação da farinha em clínquer.

Os fornos de cimento, diferentes de outros fornos e caldeiras industriais, têm como característica a **interação** entre matéria-prima e **gases de combustão**, possibilitando que grande parte do **enxofre e metais** presentes na massa do coque sejam incorporados ao clínquer portland durante a queima. O mecanismo de incorporação do enxofre **proveniente da queima** do coque de petróleo pelo clínquer ocorre principalmente segundo a reação CaO + SO<sub>3</sub> → CaSO<sub>4</sub>. (g.)

Apesar de a queima do combustível e de o tipo deste poder interferir na qualidade do produto fabricado, por seus resíduos entrarem em contato com a matéria prima, deve-se novamente ter em mente que não é o coque que entra em contato com o produto fabricado, e seu consumo (queima para gerar calor) não se pela ação/contato direto com a matéria prima. O fato de os resíduos da queima

do coque entrar em contato com o produto fabricado não lhe descaracteriza a ação de combustível, não lhe cabendo o conceito de matéria-prima. São os resíduos da queima do coque que entram em contato com a matéria prima agregando-se a elas devido a queima do combustível. E, este contato é apenas incidental.

Portanto, o coque de petróleo não pode ser considerado como matéria-prima *estritu sensu*, porque não é adicionado ou agregado às outras matérias primas no processo produtivo, nem matéria prima *latu sensu*, porque não entra em contato direto com os produtos industrializados se **consumindo em razão deste contato**. Observa-se, novamente, que são os resíduos da queima do combustível que se contatam com a matéria prima, dando-lhe características próprias. Portanto, se ao invés do coque fosse utilizado pneus usados (ou outro combustível como óleo, palha, carvão), os resíduos e gases resultantes da queima deste produto também agregariam a matéria prima o que contradiz a afirmação da contribuinte de que não existe clinquer sem coque; e não há cimento sem clinquer, e por consequência lógica, não haveria cimento sem coque. Repise-se, o efeito deste é incidental.

Desta forma, correta a glosa.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

Quanto à conversão do feito em diligência, transcreve-se o entendimento majoritário da Turma expresso no voto vencedor.

Com a devida vênia, divirjo quanto à proposta de conversão do julgamento em diligência.

Importante ressaltar inicialmente que se analisa o conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem no contexto do IPI, tributo para o qual tais definições foram há muito assentadas, a exemplo dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979.

Por meio das referidas normas, ficou definido que partes e peças de máquinas não se confundem com as matérias-primas ou produtos intermediários. E, considerada essa exclusão, para além da matéria-prima, do produto intermediário *stricto sensu* e do material de embalagem, geram direito a crédito outros bens, desde que não contabilizados no ativo permanente e que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, desde que não sejam partes e peças de máquinas.

O segundo aspecto a se considerar é que se analisa os bens passíveis de serem classificados como insumo para a industrialização do cimento.

Partindo dessas premissas, entendo por desnecessária a conversão do julgamento em diligência, haja vista que os produtos submetidos à apreciação pelo Colegiado estão adequadamente identificados e descritos nos autos. Resta-nos realizar uma discussão conceitual a partir das informações existentes, e suficientes, como realizado no julgamento de primeira instância.

Portanto, rejeito a proposta de conversão do julgamento em diligência.

## CONCLUSÃO

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de afastar a diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator