



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.921877/2013-54
ACÓRDÃO	3102-003.673 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INTERCEMENT BRASIL S/A (SUCESSORA DE CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL S/A)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

CRÉDITO DE IPI. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO. RESP Nº 1.075.508/SC.

Para fins de creditamento do IPI, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779/99, é essencial que os insumos se incorporem ao produto final ou sofram desgaste imediato e integral no processo produtivo, além de não estarem contabilizados no ativo imobilizado, conforme os critérios fixados pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.075.508/SC.

PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. COQUE DE PETRÓLEO. LAUDO TÉCNICO. DESGASTE IMEDIATO. CRÉDITO CONCEDIDO.

Por sua própria terminologia, o coque de petróleo é combustível que gera energia e mesmo que não se incorpore ao produto final e não tenha contato direto durante o processo industrial, certo que sofre desgaste imediato e integral durante o processo de industrialização e, por isso, é capaz de gerar crédito de IPI nos termos do RESP nº 1.075.508/SC-RR.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em julgar parcialmente procedente o Recurso Voluntário para restabelecer os créditos de IPI sobre as aquisições de coque de petróleo. A conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães dava provimento em maior extensão para também reverter a glosa de materiais refratários.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Luís Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antônio de Souza Correa, Winderley Morais Pereira (substituto[a] integral), Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Fabio Kirzner Ejchel, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Winderley Morais Pereira.

RELATÓRIO

Adoto o relatório da DRJ para apresentar os fatos ocorridos até a presente fase processual:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra a decisão que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, relativo ao ressarcimento de IPI do 3º trimestre de 2011 apurado pelo estabelecimento cadastrado no CNPJ sob o número 10.919.934/0059-00, incorporado posteriormente pela interessada em epígrafe, e, por consequência, homologou apenas em parte a compensação declarada pela DCOMP nº 41442.62086.241011.1.3.01-0962.

O crédito foi pleiteado inicialmente por meio do PER nº 29032.61047.241011.1.1.01 5848, no montante de R\$ 820.985,76 (oitocentos e vinte mil, novecentos e oitenta e cinco reais, e setenta e seis centavos). No entanto, o valor reconhecido foi de R\$ 404.735,79 (quatrocentos e quatro mil, setecentos e trinta e cinco reais, e setenta e nove centavos).

De acordo com o despacho decisório (e-fl. 29), o crédito não foi integralmente reconhecido em razão da constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento era inferior ao valor pleiteado e da glosa de créditos em procedimento fiscal.

Instruindo o despacho decisório, os respectivos demonstrativos de apuração (e-fls. 75/76) foram disponibilizados à interessada no sítio eletrônico da RFB. Também foi disponibilizado o relatório fiscal em arquivo digital denominado “3T2011.pdf” (e-fls. 78/98).

Em suma, informa o relatório que o estabelecimento industrial é fabricante de cimento e utiliza em seu processo produtivo, dentre outros materiais, coque de petróleo, tijolos refratários e concreto refratário. Entretanto, por não estarem estes compreendidos no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou

material de embalagem, foi efetuada a glosa dos créditos apropriados em decorrência da aquisição desses produtos.

Consta no relatório fiscal que o coque de petróleo é utilizado como combustível no forno de clínquer, sendo, assim, inadmissível o aproveitamento do crédito de IPI em sua aquisição.

A respeito dos corpos moedores, tratam-se de bolas de aço utilizadas nos moinhos de bolas (cilindros rotativos). Em que pese seja notório o desgaste, a maioria das bolas acaba permanecendo dentro dos moinhos por cerca de cinco anos e, portanto, muito mais do que um exercício contábil. Segundo as orientações do item 8 do CPC 27 e item 33 do NPC 7, o recomendado é classificar o estoque de bolas como ativo permanente (estoque para reposição de bens do imobilizado), o que não permite o creditamento do IPI.

Relata ainda que o tijolo refratário é utilizado no revestimento do interior do forno de clínquerização enquanto o cimento refratário é utilizado no interior dos ciclones, no pré-calcinador da torre de ciclones e no resfriador de clínquer, instalado após o forno rotativo. Esclarece que o maior agressor do tijolo refratário no forno é o calor e não o atrito com o clínquer, como também é o calor o principal agente transformador do clínquer e não o atrito com o tijolo ou concreto refratário. O tijolo refratário otimiza e auxilia o forno a cumprir a sua função, evitando a perda de calor e protegendo a parede do forno, cumprindo, pois, uma função que só tem sentido em conjunto com as outras partes do forno. O mesmo vale para o concreto refratário no interior dos ciclones.

Cientificada da decisão em 14/10/2014, a interessada manifestou a sua inconformidade em 13/05/2014 (e-fls. 31/48). Em síntese, aduziu as seguintes razões:

1- Legislação aplicável

A legislação do IPI não prevê expressamente que o insumo tenha que ser integrado no produto final, mas que haja um desgaste direto ou indireto para que seja garantido o direito de crédito do imposto.

Os Pareceres Normativos n.º 181/74 e CST n.º 65/79 instituem restrições ao direito de crédito dos contribuintes que não estão previstas na legislação de regência.

Entretanto, mesmo que se considere a literalidade do Parecer Normativo CST n.º 65/79, os produtos glosados pela Fiscalização geram efetivamente direito a crédito, uma vez que se consomem em decorrência de um contato físico com o produto.

O STJ definiu no REsp n.º 1.075.508, em sede de recursos repetitivos, que os materiais que são consumidos no processo produtivo industrial, ainda que não integrem o produto final, geram direito ao crédito de IPI.

2- Coque de petróleo

O coque de petróleo é um combustível utilizado na fase de clínquerização. No entendimento da Fiscalização, combustíveis não podem ser enquadrados no conceito de produto intermediário lato sensu, na medida em que não têm contato físico com o produto em fabricação. Este entendimento é embasado no que dispõe o Parecer Normativo CST nº 65/79.

Entretanto, o referido parecer, ao exigir o contato físico dos insumos com o produto em fabricação, interpreta, restritivamente, o disposto no Regulamento do IPI (art. 226 do RIPI/2010), em vigor à época da análise do PER/DCOMP, o qual não condiciona o direito ao crédito de IPI ao contato físico do insumo com o produto em fabricação.

O próprio STJ deixou claro que não há esse tipo de exigência para o creditamento de IPI, mas tão somente que o produto intermediário seja consumido ao longo do processo de industrialização. Nesse ponto, resta claro que o coque é efetivamente consumido para que a “farinha” seja transformada em clínquer, visto que para que essa transformação ocorra é necessário altas temperaturas que só é alcançada por meio do consumo do coque.

A jurisprudência administrativa afasta a exigência de que o insumo consumido no processo produtivo tenha que ter contato direto com o produto final para que o valor da sua aquisição componha a base de cálculo do crédito do IPI.

3- Material refratário

Tijolo e concreto refratário são claramente produtos intermediários, visto que são aplicados no processo de clínquerização e tem como finalidade proteger as chapas de aço das quais são compostos o forno, o ciclone e o sistema de resfriamento. Esses materiais se desgastam com o tempo e são incorporados ao produto e, necessariamente, devem ser substituídos periodicamente.

Os materiais refratários, ao contrário do que entendeu a Fiscalização, não são partes ou peças das máquinas utilizadas no processo produtivo. A própria natureza desses bens e, principalmente, a sua forma de utilização e desgaste comprovam que se tratam de produto intermediário, que se desgastam rapidamente em decorrência do contato direto com o produto em fabricação (cimento).

Tijolo e concreto refratário possuem baixa vida útil, devendo ser substituídos frequentemente. Ou seja, não atingem sequer os doze meses necessários para se tornarem bens do ativo, configurando um produto intermediário.

Ora, é patente que os tijolos e concretos refratários não são partes ou peças das máquinas, mas produtos intermediários utilizados no processo produtivo. Na prática, nada mais são que refis acoplados aos fornos e consumidos na formação do clínquer e ainda são incorporados ao produto.

Partes e peças se referem a bens que obrigatoriamente devem compor determinada máquina, fazendo parte de sua estrutura. Bem diferentes são produtos acessórios, os quais, uma vez acoplados às máquinas, são utilizados no seu funcionamento. Este é o caso dos refratários em comento.

4- Corpo moedor

Corpos moedores são claramente produtos intermediários, visto que são aplicados no processo de moagem de cimento e tem como finalidade reduzir a granulometria dos materiais (componentes de cimento) através de atrito. Este processo provoca desgaste acentuado dos materiais, que são incorporados ao produto e, obviamente, devem ser substituídos periodicamente.

A reposição dos corpo moedores é realizada a cada dois meses de operação baseado no desgaste apurado pela produção realizada. O corpo moedor possui curta vida útil, devendo ser substituído com frequência, configurando um produto intermediário. Ora, é patente que corpos moedores não são partes ou peças das máquinas, mas produtos intermediários utilizados no processo produtivo. Na prática, nada mais são que refis acoplados aos moedores e consumidos na formação do cimento e ainda são incorporados ao produto.

Ao final, a manifestante requer seja reformado o despacho decisório, reconhecendo-se o direito pleiteado. Requer também a realização de perícia técnica/diligência, apresentando os quesitos preliminares, sem prejuízo de posterior complementação.

É o relatório.

Seguindo a marcha processual, a 27ª Turma da Delegacia de Julgamento 08 não reconheceu o crédito pleiteado pela recorrente, mantendo a glosa dos insumos por **ausência de previsão legal**, ao adotar como premissas que o material refratário e o coque de petróleo não são produtos intermediários, pois não participam intrinsecamente do processo de fabricação nem sofrem consumo em razão de ação direta sobre o produto em fabricação.

A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

Ementa:

CRÉDITO DE IPI. COMBUSTÍVEIS. IMPOSSIBILIDADE.

Mantém-se a glosa de créditos relativos a produtos que, por não se enquadrarem nos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não ensejam direito de crédito do IPI, nos termos do Regulamento do IPI e do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

CRÉDITO DE IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE BENS DO ATIVO PERMANENTE.

O crédito de IPI está ligado diretamente ao fato de o insumo participar intrinsecamente do processo produtivo. Como isso não ocorre com as máquinas, equipamentos e instalações, suas partes e peças, não cabe crédito de IPI relativo à aquisição de máquinas, equipamentos e instalações, suas partes e peças.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

Ementa:

INSTRUÇÃO PROBATÓRIA. PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Não se prestam a diligência ou a perícia a servirem de meios de produção de provas cuja responsabilidade é do encargo da impugnante. Indefere-se o pedido de diligência quando consideradas desnecessárias, por não vislumbrarem a possibilidade de produzirem informações adicionais úteis ao deslinde da contenda.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada, a empresa recorrente apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, trazendo laudos técnicos com o objetivo de refutar as razões de decidir da DRJ e os seguintes contrapontos:

2. RAZÕES PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO Nº 108-004.201

2.1. NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA – ANÁLISE DO PROCESSO PRODUTIVO QUE DEMANDA CONHECIMENTO TÉCNICO

2.2. LIMITES LEGAIS AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE IPI

2.3. DIREITO AO CRÉDITO DE IPI EM RELAÇÃO À AQUISIÇÃO DE COQUE E TIJOLO/CONCRETO REFRAATÁRIO E CORPO MOEDOR

3. VERDADE MATERIAL – POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS NO RECURSO VOLUNTÁRIO

O presente processo foi a mim distribuído juntamente com os demais tombados sob os nºs 10880.921878/2013-07, 10880.921877/2013-54, 10880.921876/2013-18 e 10880.921875/2013-65, os quais discutem a mesma temática.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE.

O processo atende aos requisitos legais de admissibilidade e aos previstos no RICARF, razão pela qual dele conheço.

SÍNOPSE FÁTICA.

Consoante narrado, trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de IPI relativo ao 2º trimestre de 2011, posteriormente utilizado em compensações. Parcela do crédito foi reconhecida e alocada para quitação de parte do débito informado nas compensações. A parcela do crédito glosada decorreu, em síntese, dos seguintes fundamentos, corroborados pela DRJ:

Material refratário: sua função é proteger o equipamento, e não atuar diretamente sobre o produto, de modo que não pode ser considerado matéria-prima ou produto intermediário, sendo classificado como parte ou acessório de equipamento (fornos). Ademais, trata-se de componente do equipamento cujo desgaste ocorre em razão do funcionamento deste, e não por ação direta sobre o produto em fabricação. Sua reposição caracteriza manutenção do ativo imobilizado, e não consumo produtivo.

Coque de petróleo: trata-se de combustível utilizado para gerar energia térmica, não atuando diretamente sobre o produto em fabricação.

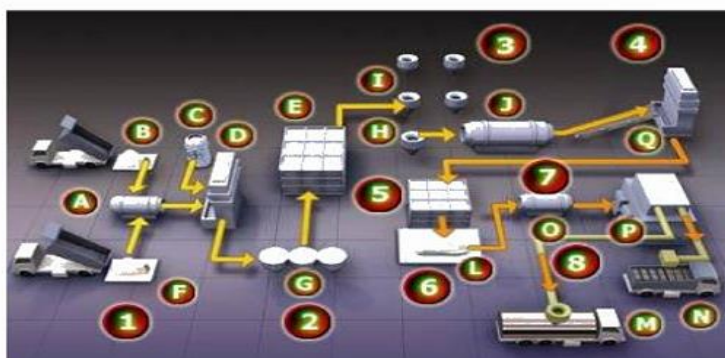
Corpo moedor: como partes integrantes dos moinhos, deve ser contabilizado como ativo imobilizado.

A empresa tem como principais atividades: (a) a pesquisa, exploração, extração, beneficiamento, industrialização e comercialização de substâncias minerais, objetivando o aproveitamento de jazidas minerais em todo o território nacional; (b) a industrialização e comercialização de calcários, seus derivados e correlatos, em todas as modalidades, especialmente cimento; (c) a industrialização e comercialização de insumos, aditivos e componentes do cimento, seus derivados e correlatos, bem como de outros produtos nos quais figure como matéria-prima, especialmente argamassas, artefatos e pré-moldados; (d) a prestação de serviços de concretagem, bombeamento de concreto e serviços técnicos correlatos; (e) a extração, beneficiamento, industrialização e comercialização de agregados, especialmente pedra e areia, bem como o reprocessamento de resíduos da construção civil; (f) a geração e comercialização de energia elétrica; (g) a prestação de serviços de coprocessamento de combustíveis alternativos e resíduos industriais, incluindo sua coleta, manuseio e preparação, bem como a realização de análises laboratoriais para esse fim; (h) a exploração de atividades florestais; (i) a administração de bens próprios; (j) a importação e exportação de produtos, bens e serviços relacionados ao seu objeto social.

Conclui-se que a principal atividade da recorrente consiste na pesquisa, exploração, extração, beneficiamento, industrialização e comercialização de substâncias minerais, com vistas ao aproveitamento de jazidas minerais em todo o território nacional, bem como na

industrialização e comercialização de calcários, seus derivados e correlatos, especialmente cimento.

Com o intuito de comprovar o emprego dos insumos e sua especificidade no processo produtivo, a recorrente apresentou laudos técnicos elaborados pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT, relativos ao emprego de refratários e de corpos moedores, bem como parecer jurídico acerca do creditamento de IPI sobre explosivos, subscrito pelo jurista Humberto Ávila. Ademais, juntou aos autos fluxograma de seu processo produtivo:



Legendas:

A-Moinho de Cru	I- Pré-aquecedor
B- Calcário	J-Forno
C-Gás quente	L-Gesso
D- Secagem	M-Cimento a granel (silo-reboque)
E-Silos de Cru	N-Cimento Ensacado
F-Argila	O- Moagem definitiva
G-Silos de Homogeneização	P- Silos de estocagem
H-Silos de Clínquer	Q- Resfriamento Brusco

Fonte: fabricantes de cimento Cauê

Feito o introito, passo à análise da legislação aplicável à matéria e de suas implicações no presente caso.

MÉRITO RECURSAL.

Pedido de Diligência.

A Recorrente um tópico à análise da diligência e de sua necessidade.

De fato, a legislação prevê a possibilidade de conversão do julgamento em diligência, com o fim de apurar a verdade dos fatos; no entanto, também estabelece tratar-se de faculdade do julgador (art. 29 do Decreto nº 70.235/72).

Considerando os elementos carreados aos autos pela Recorrente, especialmente os laudos técnicos emitidos por instituto renomado, a conversão do julgamento mostra-se dispensável.

Assim, rejeito o pedido de diligência.

Conceito de insumos para fins de creditamento de IPI.

A discussão travada *in casu* reside na análise acerca dos produtos intermediários utilizados pela Recorrente em seu processo produtivo, a fim de se verificar se podem ser considerados insumos para fins de creditamento do IPI, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99, que assim dispõe:

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.

Em oposição aos critérios adotados para o PIS e a COFINS no regime não cumulativo, fixados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR — quais sejam, a essencialidade e a relevância dos insumos no processo produtivo —, o creditamento do IPI exige, para sua concessão, o contato direto e a incorporação da matéria-prima, produto intermediário ou embalagem ao produto final, ou ainda o desgaste imediato e integral do insumo durante o processo de industrialização, caso não integre o produto final. Ademais, é requisito que o insumo não componha o ativo imobilizado da empresa.

No RESP nº 1.075.508/SC-RR (Tema Repetitivo nº 168), o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que, para fins de aproveitamento do crédito de IPI, não basta a essencialidade e relevância do insumo no processo produtivo, como ocorre no regime do PIS e COFINS. Fixa o posicionamento de que o crédito do IPI somente é devido quando o insumo é consumido fisicamente no processo industrial, ou seja, **quando há contato direto e incorporação da matéria-prima, produto intermediário ou embalagem ao produto final, ou quando ocorre o desgaste imediato e integral do insumo durante a industrialização, caso este não integre o produto final. Além disso, o insumo não pode estar contabilizado no ativo imobilizado.**

Esse posicionamento reafirma a interpretação restritiva da legislação do IPI, restringindo o creditamento às hipóteses em que há efetiva utilização material dos insumos no processo produtivo, em contraste com critérios mais amplos aplicados as contribuições ao PIS e a COFINS.

Eis a ementa do RESP nº 1.075.508/SC-RR, de observância obrigatório pelos Conselheiros deste Tribunal Administrativo (alínea 'b', do inciso II do art. 98 do RICARF):

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

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

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

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

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

Os critérios definidos pelo STJ são cumulativos (tópicos 1 e 2), a serem observados são:

1. Quanto aos insumos:

a) contato direto e incorporação da matéria-prima, do produto intermediário ou da embalagem ao produto final; ou

b) desgaste imediato e integral do insumo durante o processo de industrialização, ainda que não venha a integrar o produto final; e

2. Não contabilização no ativo imobilizado.

Fixadas as premissas a serem adotadas no caso concreto, passa-se a analisar as glosas dos insumos objeto do recurso voluntário aviado.

Material Refratário e Coque de Petróleo.

A Recorrente adota como premissa para defender a reversão da glosa sobre a aquisição dos produtos intermediários refratário e ao coque de petróleo, a indispensabilidade ao processo industrial do cimento bem como, o desgaste imediato e o contato direto com o produto final.

Além do Parecer Técnico do i. Professor Humberto Ávila, a Recorrente também trouxe parecer técnico do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT) que descreve o emprego do refratário e do coque, respectivamente, veja:

(...)

Devido às altas temperaturas existentes dentro do forno durante o processo de fabricação do clínquer, é necessário proteger e revestir a carcaça de aço do forno com uma camada de material refratário, formando dois cilindros concêntricos e em contato (justapostos). Sem tal proteção a carcaça de aço se desintegraria em poucas horas. Além disso, **os refratários têm a função de diminuir as perdas de calor por radiação e convecção da estrutura de aço do forno, bem como absorver a energia térmica dos gases quentes do forno e cedê-la ao material**. Num forno rotativo, o refratário consiste de tijolos de composição e tamanho especiais (SOLOMON, 2002).

A falha no refratário é o problema mais crítico na operação do forno. Pode-se perceber que há falhas no refratário quando a estrutura de aço externa torna-se avermelhada ou superaquecida, o que significa que **a camada de refratários foi inteiramente perdida ou se tornou tão fina em uma determinada área que a carcaça metálica se torna superaquecida**.

O desgaste do refratário pode ser causado por fatores de origem química, térmica ou mecânica, ou ainda é produzido pela ação do cru, da chama ou da carcaça do forno (Duarte, 1999). Ao longo do comprimento do forno, na sua superfície interna, existe a formação de uma colagem (crosta) aderida ao refratário. **Esta colagem é a própria matéria-prima que, no decorrer do processo, forma uma superfície sólida justaposta ao refratário, sendo composta principalmente por silicatos**.

(...)

Mesmo em excelentes condições de operação **é comum que os refratários sofram desgaste**. Além disso, sabe-se que o desgaste é diferente em cada zona do forno de clínquer, podendo atingir um valor de até 30 cm²/t.

A principal causa de desgaste pode ser atribuída aos fatores térmicos, mecânicos e químicos, que atuam de forma isolada ou, mais frequentemente, em combinação. Embora não apresentando nenhuma avaliação estatística, a principal causa de desgaste é de natureza química, originada do ataque dos silicatos presentes no clínquer e das condições redutoras no interior do forno. (...)

(...)

Gás natural, óleo, **coque de petróleo** e uma vasta gama de materiais residuais também são queimados regularmente. Mundialmente, porém, o carvão é o combustível mais usado e vários sistemas existem para a secagem e moagem de carvão antes de queimá-lo no forno. As técnicas de queima primária são descritas a seguir.

O sistema de queima mais simples, e historicamente mais usado é o sistema de chama direta. **O coque e/ou carvão é seco, pulverizado e classificado em um sistema contínuo**. O ar primário quente de um aquecedor de ar ou do resfriador de clínquer é usado para secar o carvão e a quantidade ou porcentagem é ditada pela capacidade de secar o combustível e pelo tipo de moinho usado na moagem de coque e/ou carvão. Isto pode conduzir a níveis altos de ar primário (até 40%). Os níveis elevados de ar primário limitam a quantidade de ar secundário introduzida no forno através do resfriador de clínquer. Os queimadores para sistemas de chama direta são tubos normalmente abertos conhecidos como queimadores monocanal.

(...)

Percebe-se do parecer que o desgaste do tijolo refratário é inevitável durante o processo de industrialização seja pelo contato direto e sua incorporação ao produto final; ou seja pelo desgaste imediato e integral durante o processo de industrialização.

No entanto, cabe lembrar, pelos critérios definidos pelo STJ, que não basta o cumprimento do requisito 'contato direto ou desgaste imediato' é preciso, também, que o produto intermediário não esteja contabilizado no ativo imobilizado.

No caso dos refratários, o termo de verificação fiscal deixa clara a natureza de ativo fixo, reproduz-se:

Coincidentemente, o exemplo utilizado no pronunciamento abaixo se refere ao revestimento refratário de um forno e a orientação é de que tais "componentes" sejam contabilizados em "ativos individuais e separados". Ora o pronunciamento trata do momento em que tais componentes saem do estoque (geralmente ativo circulante) para serem aplicados ao ativo imobilizado principal

e pretende dizer necessariamente que devem ser contabilizados como ativo imobilizado individual e separado ao invés de serem contabilizados como despesa do exercício ou custo (contas de resultado).

33. Os componentes principais de alguns bens do imobilizado podem precisar de reposição a intervalos regulares. Por exemplo, um forno poderá precisar de revestimento refratário depois de um certo número de horas de uso, ou o interior de uma aeronave poderá necessitar de reposição diversas vezes durante a vida da fuselagem. Os componentes são contabilizados como ativos individuais e separados, porque têm vidas úteis diferentes daquelas dos bens do imobilizado aos quais se relacionam. Portanto, desde que os critérios de reconhecimento no parágrafo 17 sejam atendidos e que a empresa tenha estabelecido o prazo de depreciação, baseando-se na vida útil destes ativos separados (e não do item a que eles pertencem), o dispêndio incorrido na reposição ou renovação do componente é contabilizado como aquisição de um ativo separado e o ativo substituído é baixado dos livros". Pronunciamento Ibracon NPC nº 7/2001 (grifo nosso).

A autoridade fiscal afirma que as normas contábeis exigem que os tijolos refratários sejam contabilizados em "ativos individuais e separados", porque empregados na manutenção de máquinas e equipamentos.

Como visto no Processo nº 10880.921877/2013-54 (julgado nessa mesma data), os refratários são utilizados em substituição aos tijolos desgastados, servindo para aumentar a vida útil dos fornos de cozimento e, que, a ausência de registro de construção ou compra de novos fornos refratários em tempo inferior a 1 ano, indica a vida útil dos refratários cujas substituições periódicas deveriam ter sido ativadas e não lançadas a uso e consumo.

A Recorrente refuta a referida fundamentação inserida no termo de verificação fiscal garantindo que os tijolos têm vida útil menor que 1 ano sem, no entanto, trazer elementos de provas capazes de invalidar as conclusões da autoridade fiscal.

Por isso, acertada a decisão recorrida neste ponto.

Quanto ao coque de petróleo, este é utilizado no processo industrial e atua como combustível para a produção de energia; por essa razão, não se caracteriza como produto intermediário para fins de apuração de crédito de IPI na condição de insumo, sob a ótica da DRJ.

Discordo da DRJ. Por sua própria terminologia, e pelo laudo técnico apresentado pela Recorrente, o coque de petróleo é combustível que gera energia nas refinarias, nos fornos de produção de clínquer, nas fornalhas de centrais hidrelétricas, e mesmo que não se incorpore ao produto final e não tenha contato direto durante o processo industrial, certo que sofre desgaste imediato e integral durante o processo de industrialização e, por isso, é capaz de gerar crédito de IPI nos termos do RESP nº 1.075.508/SC-RR.

Não bastasse, o laudo técnico acostado aos autos é inequívoco ao concluir pela incorporação do coque ao produto industrializado, reproduz-se trecho:

Com base nas análises realizadas nas amostras coletadas, na avaliação dos resultados destas análises e com base em informações da literatura, verifica-se que há indicações de incorporação do enxofre contido no coque, na forma de sulfatos, ao clínquer. Por meio do balanço energético da etapa de clinquerização verifica-se que em torno de 69% da energia fornecida pelo coque, como combustível, é necessária para decompor a farinha e provocar o rearranjo das ligações químicas dos seus elementos e formar o clínquer durante o processo de clinquerização, mantendo tais elementos ligados entre si dentro da constituição desse produto.

A clinquerização é um processo industrial no qual ocorrem transformações das matérias-primas, evidenciadas pela decomposição da calcita presente na farinha. Além desta transformação, ocorre a incorporação das cinzas e compostos voláteis (como o enxofre) provenientes do coque e, para sua formação, é necessário o fornecimento de energia proveniente da combustão do coque. O clínquer é constituído por silicatos, aluminatos e ferro-aluminatos de cálcio, o qual apresenta composição química totalmente distinta da composição da farinha usada como matéria-prima.

Portanto, o conjunto de dados coletados, obtidos e analisados no presente trabalho, associado aos da literatura especializada possibilita indicar, genericamente, que o coque de petróleo: a) é um insumo utilizado na fabricação do cimento como fonte de energia térmica; b) entra em contato com a farinha, durante o processo de clinquerização no forno, sendo totalmente consumido no processo; c) tem suas cinzas integradas na constituição mineral do clínquer, e; d) fornece parte da energia necessária e consumida para a formação do clínquer e manter ligações químicas entre os átomos do clínquer, o qual é um produto intermediário do processo industrial de fabricação de cimento Portland.

Nesse sentido, restabeleço o crédito do IPI em relação a aquisição do coque de petróleo.

Corpo Moedor.

Tal como ocorreu com o tijolo refratário, o corpo moedor foi glosado por prescindir de sua contabilização como ativo imobilizado.

Embora a Recorrente sustente que o corpo moedor, produto intermediário utilizado na etapa de moagem, não possa ser considerado peça ou parte de peça e que tenha vida útil inferior a 1 ano, não há outros elementos de provas capazes de confirmar a assertiva.

Pela leitura do laudo técnico percebe-se que embora tenha contado direto com o produto final, não há desgaste imediato e integral durante o processo industrial, confira-se excerto do laudo:

No caso de corpos moedores, um parâmetro indicativo de sua durabilidade é a constante cinética de desgaste, relacionada à taxa específica de consumo. A taxa de consumo representa a perda de massa dos corpos moedores em relação a fatores como consumo energético (g/kWh), tempo de moagem (g/h) ou toneladas de minério moído (g/t).

Não há nos autos provas que mostrem o tempo de uso/troca dos corpos moedores para que seja possível certificar a vida útil do produto intermediário.

Assim, mantenho a glosa.

CONCLUSÃO.

Ante todo o exposto, julgo procedente, em parte, o Recurso Voluntário para restabelecer os créditos de IPI sobre as aquisições de coque de petróleo.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa