



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.923108/2015-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-010.638 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de junho de 2023
Recorrente LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

MATÉRIA-PRIMA. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CONCEITO.

O direito ao crédito de IPI sobre a aquisição de matéria-prima ou produto intermediário é garantido quando ocorre o desgaste de forma imediata e integral durante o processo de industrialização, excluindo-se aqueles bens componentes ativo imobilizado que sofrem o desgaste apenas indireto no processo produtivo. Resp nº 1.075.508/SC.:

COQUE DE PETRÓLEO. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. FABRICAÇÃO DE CIMENTO.

A utilização do coque de petróleo como combustível no processo produtivo do cimento ocorre mediante contato direto do produto em fabricação, inclusive agregando-se ao produto final. Caracteriza-se, assim, como produto intermediário nos termos da legislação do IPI.

DIREITO TRIBUTÁRIO. CARÁTER PROGRAMÁTICO DA CF/88. MEIO AMBIENTE. IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA EM CONFLITO COM OS VALORES CONSTITUCIONAIS

Ao se constatar que a opção por determinado combustível considera, dentre outros, o menor impacto ambiental, deve-se aferir valor à sua utilização no processo produtivo.

MATERIAIS REFRAATÓRIOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram desgaste no processo industrial, o que não abrange os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, ainda que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização. Assim, não geram direito a crédito os materiais refratários, pois não se caracterizam como tal.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, para reconhecer o direito de crédito na aquisição de coque, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, que negavam provimento; (ii) pelo voto de qualidade, para não reconhecer os créditos em relação ao material refratário e aos explosivos, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario (Relatora), Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), que davam provimento nesse item, sendo designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa; e (iii) por unanimidade votos, não reconhecer o crédito relativo a partes e peças.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relator

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisário, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 3201-010.638 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.923108/2015-52

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº 108-017.972, de 27 de julho de 2021, proferido pela 27ª Turma da Delegacia de Julgamento da receita Federal do Brasil 08.

O Relatório elaborado pela DRJ assim descreveu os fatos controvertidos:

Trata-se MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE apresentada pela requerente ante Despacho Eletrônico da Delegacia da Receita Federal do Brasil que DEFERIU EM PARTE o ressarcimento solicitado no PER nº 17368.16254.150512.1.1.01-0421, no valor de R\$ 552.121,85, e homologou parcialmente a compensação declarada na DCOMP nº 00316.27943.160512.1.3.01-4890, gerando a cobrança ora contestada de R\$ 249.248,90 (valor original) em débitos da contribuinte.

De acordo com referido despacho, o valor do crédito não foi reconhecido razão do(s) seguinte(s) motivo(s):

- Constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado.
- Ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal.

Conforme Informação Fiscal, parte expressiva dos insumos que o contribuinte alega que deram origem aos créditos pleiteados não pode ser classificada como matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME), conforme definidos no Regulamento do IPI, Instrução Normativa SRF nº 33/99, Parecer Normativo CST n. 65/79 e demais legislação pertinente. Por esse motivo foram glosados créditos de IPI decorrentes das aquisições dos seguintes produtos: a) coque de petróleo, b) partes e peças de máquinas e c) material refratário (tijolo, argamassa, massa e concreto) e d) material explosivo.

O crédito solicitado diz respeito ao saldo credor do 1º trimestre de 2012, apurado pelo estabelecimento de CNPJ: 60.869.336/0003-89.

Regularmente cientificada da não-homologação da compensação, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, aduzindo em sua defesa as razões expostas a seguir:

PRELIMINARMENTE: TEMPESTIVIDADE DA PRESENTE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. NULIDADE DA INTIMAÇÃO DA REQUERENTE.

QUESTÃO SUPERADA NA DRJ (trecho em vermelho será excluído do acórdão, incluído apenas para leitura)

Portanto, devido ao equívoco na ciência do contribuinte, considero que a manifestação atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Processo Administrativo Fiscal (PAF). E, dela conheço..

O despacho decisório nº 116625850 foi emitido pela Autoridade Fiscal da DRF de Sete Lagoas/MG em 04.08.2016 (doe. nº 02, cit).

Para intimar a Requerente, a Receita Federal enviou uma correspondência a endereço situado em São Paulo/SP. No entanto, a intimação postal restou infrutífera, conforme comprovante de rastreamento anexo, que demonstra que a correspondência foi devolvida à RFB pelos Correios (doc. nº 03).

Diante disso, a Receita Federal expediu edital de intimação, que se considerou realizada em 26.10.2016 (doc. nº 04), nos termos do art. 23, § 2º, IV, do Decreto nº 70.235/1972.

Tendo transcorrido o prazo de 30 dias para apresentação de manifestação de inconformidade (art. 74, § 9º, da Lei nº 9.430/96), a Receita Federal "ativou" os débitos compensados no relatório de restrições fiscais da Requerente (doe. nº 05).

Ocorre que a intimação da empresa, tanto via postal quanto por edital, é absolutamente nula, pois a Requerente já havia feito a opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) muito antes da data em que proferido o despacho decisório.

O art. 127 do Código Tributário Nacional determina ser faculdade do contribuinte a escolha de seu domicílio tributário, cabendo à Administração Pública desconsiderar essa opção apenas se tal fato impossibilitar ou dificultar a arrecadação ou a fiscalização do tributo.

Tanto é assim, que a própria Receita Federal, ao regulamentar o art. 23 do Decreto nº 70.235/72, previu a possibilidade de escolha desse tipo de domicílio tributário, conforme se verifica na Portaria SRF nº 259/2006, que dispõe o seguinte:

"Art. 4º A intimação por meio eletrônico, com prova de recebimento, será efetuada pela RFB mediante: (Redação dada pela Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009)

I - envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

II - registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. § 1º Para efeito do disposto no inciso I, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo a Caixa Postal a ele atribuída pela administração tributária e disponibilizada no e-CAC, desde que o sujeito passivo expressamente o autorize.

§2º A autorização a que se refere o § 1º dar-se-á mediante envio pelo sujeito passivo à RFB de Termo de Opção, por meio do e-CAC, sendo-lhe informadas as normas e condições de utilização e manutenção de seu endereço eletrônico. (Redação dada pela Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009) "

Uma vez realizada a adesão ao DTE, com a opção do contribuinte de recebimento de intimações por essa via, há uma legítima expectativa de

que o comportamento correlato da Administração Pública seja o de valer-se desse meio para intimar o sujeito passivo.

Portanto, a tentativa de intimação postal e por edital é absolutamente nula, tendo em vista que contrariou o comando do art. 127 do CTN, a regulamentação em tela e a legítima expectativa da Requerente, que se viu surpreendida ao descobrir que estava sendo cobrada por débitos decorrentes de despacho decisório do qual não havia sido regularmente cientificada.

Nesse contexto, a presente manifestação de inconformidade deve ser admitida, em observância ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, LV, da CF/88 e art. 2º da Lei nº 9.784/1999), bem como ao disposto no art. 35 do Decreto nº 70.235/1966

MÉRITO

...o Regulamento do IPI assegura o direito a crédito do imposto sobre a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

O conceito de matéria-prima é o de todo e qualquer bem que se consome ou se modifica no processo de industrialização, integrando fisicamente o produto final.

Já produto intermediário é aquele "consumido de forma integral, ainda que lentamente, no bojo do processo produtivo.

Portanto, partindo dessas premissas trazidas até aqui, passemos a analisar separadamente todos os créditos glosados pelo Fisco na presente compensação.

DOS EQUÍVOCOS COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO. DO COQUE CALCINADO DE PETRÓLEO.

...foram glosados créditos referentes à aquisição de coque de petróleo, sob o fundamento de que o referido material não constituiria matéria-prima ou produto intermediário em razão de seu uso ser caracterizado somente como combustível nos fornos de clínquerização, não exercendo supostamente nenhuma ação direta sobre o produto em elaboração.

Ao assim proceder, tenta a fiscalização equiparar o coque calcinado de petróleo - combustível sólido que é queimado no interior do forno, integrando o produto final - a outros tipos de combustível líquido que não entram em contato direto com a matéria prima, como os óleos combustíveis. Com a devida vênia, ao afirmar que a incorporação do insumo ao produto final é irrelevante para fins de creditamento do IPI, a fiscalização adota postura altamente contraditória.

Até mesmo o Parecer Normativo CST nº 65/79, no qual se baseou a fiscalização para efetuar a glosa dos créditos em tela, confirma que a integração do insumo ao produto final é, por si só, suficiente para fazer nascer o direito ao crédito de IPI. Vale ressaltar o que diz o item 10 do Parecer:

O coque de petróleo, diferentemente de outros combustíveis líquidos, exerce ação direta mediante contato físico com o restante da matéria-prima do cimento, a ponto de terminar por integrar o produto final.

Isso porque, ao contrário do que ocorre em outros processos produtivos - em que as fontes energéticas se limitam a aquecer os fornos-, na produção do cimento o coque de petróleo é diretamente injetado na mistura objeto do processamento (farinha, calcário, argila etc), com ela misturando-se. Ou seja, ao se queimar, o coque se transforma em energia (catalisadora do processo) e gera inúmeras cinzas, as quais já saem misturadas ao clínquer.

Assim, dar ao coque o mesmo tratamento dado aos demais combustíveis líquidos utilizados em equipamentos industriais (gasolina, óleo diesel, etc.) é absolutamente equivocado, pois não leva em consideração sua real aplicação no processo produtivo do cimento.

Deste modo, deve-se admitir a caracterização do coque de petróleo como matéria-prima/produto intermediário do processo produtivo de cimento e, por conseqüência, o direito da Requerente em creditar-se do IPI a ele correspondente.

DAS PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS.

...os produtos classificados pelo fiscal como partes e peças de máquinas são todos produtos consumidos intensamente no processo de produção de cimento, razão pela qual não podem ser desconsiderados como produtos intermediários.

Além disso, embora a legislação remeta ao conceito de ativo permanente, sabe-se que, após a entrada em vigor da MP nº 449/2008 (posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09), que alterou dispositivos da Lei nº 6.404/76, passou-se a utilizar o conceito de ativo não-circulante, mais amplo que o anterior, que envolve o ativo realizável a longo prazo, os investimentos, o ativo intangível e o ativo imobilizado.

Entre as peças de máquinas, devem-se distinguir (i) aquelas que possuem vida útil associada à máquina que integram, integrantes do ativo imobilizado; e (ii) aquelas de curta vida útil e rápida reposição, integrantes do ativo circulante.

Para que sejam contabilizadas como parte do ativo não-circulante (ou, na linguagem do RPI/2010, ativo permanente), as peças em questão teriam que possuir longa vida útil, similar às dos equipamentos de que fazem parte.

DOS MATERIAIS REFRAATÓRIOS

Os argumentos expostos acima são igualmente aplicáveis para que se conclua pela permissão do creditamento de IPI decorrente de material refratário. Os materiais refratários são utilizados para a fusão das matérias-primas empregadas na fabricação do cimento. Nessa operação, os refratários ficam inutilizados, sendo necessária sua reposição. Trata-se, portanto, de produto intermediário e que, no processo de fabricação, se perde no contato direto com o material em fusão; logo, consubstancia

material essencial ao processo de produção do clínquer, sendo que até o momento não existe substituto à sua função.

Convém destacar que há diversas decisões, no âmbito judicial e administrativo, permitindo o creditamento do imposto.

DOS MATERIAIS EXPLOSIVOS: produtos utilizados na fase pré - industrial.

De acordo com o Fisco, a extração de calcário é uma fase pré-industrial, razão pela qual os produtos utilizados não podem gerar crédito de IPI, já que não são consumidos no processo de industrialização. Além disso, o relatório de Informação Fiscal registra que os explosivos não dariam direito ao crédito por serem empregados na extração do calcário, que é produto não tributado.

A afirmação, todavia, não tem qualquer embasamento, porque, embora sejam aplicado na extração do calcário, os materiais explosivos se desgastam totalmente no processo produtivo do cimento.

Trata-se, portanto, de insumo fundamental para a obtenção do produto final, o cimento, que, evidentemente, é tributado pelo IPI.

Mais uma vez, é preciso reforçar que os materiais utilizados no processo de extração são produtos intermediários diretamente relacionados ao processo de industrialização do cimento, é essencial para a consecução da atividade-fim da Requerente. Assim, os produtos necessários para a extração mineral constituem insumos necessários para a fabricação do cimento.

E nem se diga que o insumo, para fins de creditamento do IPI, tenha que exercer ação direta sobre o produto final fabricado, pois esse equivocado entendimento já foi absolutamente ultrapassado. E nem se diga que o insumo, para fins de creditamento do IPI, tenha que exercer ação direta sobre o produto final fabricado, pois esse equivocado entendimento já foi absolutamente ultrapassado.

De mais a mais, os produtos utilizados na explosão em minas de calcário entram em contato direto com a matéria-prima do cimento, sendo integralmente consumidos no processo industrial, de modo que podem ser legitimamente considerados como produtos intermediários.

Nesse sentido, alinhando-se não só ao entendimento do CARF, como à própria legislação do imposto, a Receita Federal editou o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 12/2014, por meio do qual alterou seu entendimento sobre a abrangência do conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem no que se refere ao direito à suspensão do IPI.

Assim, a mera ausência de contato direto com o produto final não descaracteriza a existência do insumo, seja para fins de suspensão ou de creditamento.

Logo, é inegável que os materiais explosivos utilizados na extração do calcário constituem produtos intermediários na fabricação do cimento, já que são integralmente consumidos neste processo.

Portanto, deve ser reformada a decisão que não reconheceu os créditos de IPI decorrentes desses produtos, os quais a fiscalização classificou equivocadamente como "utilizados na fase pré-industrial".

DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA TÉCNICA

... em obediência ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, LV, da CF/88 e art. 2º da Lei nº 9.784/1999), é necessário que um expert analise, de forma técnica, esse processo produtivo, para constatar, in casu, o preenchimento de todos os requisitos legais necessários para a tomada de créditos de IPI.

Para tanto, a Requerente formula os seguintes quesitos a serem respondidos pelo i. perito designado:

- 1) Qual a descrição de cada item glosado pelo fisco? Qual a utilização deles para a industrialização do cimento?
- 2) Os materiais utilizados na extração do calcário, classificados pelo fisco como "materiais explosivos", são essenciais no processo de industrialização do cimento?
- 3) De que forma se dá a utilização dos chamados "materiais refratários" no processo de industrialização do cimento?
- 4) Qual a vida útil das peças glosadas pelo fisco no grupo "Partes e peças de máquinas"?
- 5) Qual a função do coque de petróleo no processo de industrialização do cimento?

Como assistente técnico, a Requerente indica o Sr. Alexandre Magno Duarte Jorge, brasileiro, inscrito no CPF sob o nº 359.348.836-15, RG nº M-662.977 SSP-MG, com endereço na Avenida Almirante Barroso, 52, 15º andar, Centro, Rio de Janeiro/RJ, CEP nº 20031-000.

É o relatório.

Em apreciação dos argumentos apresentados pela Contribuinte em sede de Manifestação de Inconformidade, a Turma Julgadora proferiu acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IIII

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

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 REFRACTÓRIOS. 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 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. Assim, glosam-se os créditos relativos a materiais intermediários que não atendam aos requisitos do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Embora não conste em sede de ementa, cumpre destacar que o acórdão proferido pela DRJ acolheu os argumentos apresentados pela Contribuinte/Recorrente quanto à tempestividade da Manifestação de Inconformidade apresentada, não sendo este aspecto objeto de irresignação recursal, seja voluntária ou de ofício:

Portanto, devido ao equívoco na ciência do contribuinte, considero que a manifestação atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Processo Administrativo Fiscal (PAF). E, dela conheço.

Já quanto ao mérito, inconformada, a Contribuinte/Recorrente apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade, defendendo, portanto, o direito ao crédito de IPI sobre a aquisição de:

- i. Combustível (coque calcinado de petróleo);
- ii. Partes e peças de máquinas e equipamentos;
- iii. Material refratário;
- iv. Material explosivo.

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

Os autos foram, então, remetidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a mim distribuídos por sorteio.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, Relatora.

Voto Parcialmente Vencido

O Recurso Voluntário interposto é próprio e tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Como se depreende dos fatos apresentados, a controvérsia posta cinge-se à discussão acerca do direito ao crédito, na apuração do IPI, na condição de insumo ou matéria-prima, de determinadas aquisições realizadas pela Recorrente e que foram objeto de Pedido de Ressarcimento e Compensação apresentado relativamente ao primeiro trimestre de 2012, nos termos do art. 11 da lei nº 9.779/99¹.

Em termos gerais, tem-se que a legislação do IPI, dentro da técnica da não cumulatividade, permite ao industrial ou equiparado a apropriação de crédito sobre a aquisição de matéria-prima e material intermediário, quando consumidos no processo de industrialização de produtos tributados, consoante art. 226, I do RIPI/2010:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 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;

Na hipótese dos autos, toda a discussão de direito se encontra centrada na definição aplicável aos termos “produto intermediário” e “processo de industrialização”.

Quanto ao conceito de “produto intermediário”, a Fiscalização pauta-se na aplicação dos atos normativos expedidos pela própria RFB, mais especificamente o Parecer COSIT CST nº 65 de 1979, para dizer que os tais produtos são aqueles que se consomem no processo industrial em virtude de contato físico com o produto em fabricação, desde que não compreendidos no Ativo Permanente.

¹ 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.

A partir dessa premissa, foram analisadas as aquisições realizadas pela Recorrente, negando-se o direito ao crédito sobre itens que considerou-se não se qualificarem como “produto intermediário”.

Conceito de Produto Intermediário

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

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

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

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

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

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

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

(REsp n. 1.075.508/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 23/9/2009, DJe de 13/10/2009.)

Da fundamentação do voto se extrai:

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram ao produto **pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o**

processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

[...]

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.

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

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

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

Coque calcinado de Petróleo

As aquisições de coque calcinado de petróleo realizadas pela Recorrente foram glosadas pela Fiscalização ao argumento de se tratar de *"combustível para o forno usado na produção de clínquer"*. Aduz que o coque de petróleo é apenas um dos diversos tipos de combustíveis que podem ser utilizados no processo produtivo e que a opção por sua utilização de dá pelo fato de que *"as cinzas resultantes de sua queima podem ser juntadas ao cimento sem prejuízo do produto final, em uma solução econômica e ambientalmente mais apropriada"*.

Embora reconheça que o coque de petróleo acabe por se incorporar ao produto final, entende que tal circunstância não afasta a característica de mero combustível, sendo inviável a apropriação do crédito correspondente a teor do disposto na Súmula CARF nº 19.

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

O acórdão proferido pela DRJ, contudo, discorda dessa afirmação, aduzindo que *"o coque verde de petróleo não entra em contato direto com produto a ser produzido, apesar de oferecer o calor para que se dê a clínquerização, não integra ou interage com o clínquer"*.

Ou seja, o que se percebe é que a questão se resume à efetiva compreensão do processo produtivo examinado e de que forma o "coque de petróleo" é utilizado.

Pois bem. No contexto probatório dos autos, observo que a Fiscalização lavrou a Informação Fiscal de fls. 61 e seguintes atestando a realização de visita técnica ao estabelecimento industrial da Recorrente, oportunidade na qual o contribuinte detalhou, por escrito, o seu processo produtivo, restando nesse ponto esclarecida a utilização do coque de petróleo:

A farinha é alimentada aos fornos rotativos que permanece dentro dos mesmos por 45 minutos até a produção do clínquer. Os Fornos são longos tubos horizontais (85 m de comprimento) revestidos internamente com tijolos refratários. Utilizam combustíveis sólidos para a geração de calor para o seu aquecimento. Dentre eles se destacam os coques de petróleo, moinha de carvão vegetal, óleo combustível e os combustíveis alternativos (resíduos industriais).

A partir de tais informação e também de *“pesquisa de artigos científicos na internet”*, é que a Fiscalização concluiu que *“o coque de petróleo é apenas um dos tipos de combustível que podem ser utilizados neste processo produtivo, podendo ser substituído por diversos materiais”*. Também destacou, quanto à agregação do coque de petróleo ao produto final (cimento), que a *“utilização predominante do coque de petróleo na fabricação de cimento decorre do fato que as cinzas resultantes de sua queima podem ser juntadas ao cimento sem prejuízo do produto final”*.

Em sua defesa, a Recorrente aduz a existência de contradição no posicionamento fiscal que, embora reconheça existir agregação do coque de petróleo ao produto final, afirma *“que a incorporação do insumo ao produto final é irrelevante para fins de creditamento do IPI”*, uma vez que o próprio Parecer Normativo CST nº 65/79 exige, para fins de caracterização de um produto intermediário, apenas que estes se consumam em razão do contato físico com o produto em fabricação, circunstância que se prova **“a ponto de terminar por integrar o produto final”**. Afirma que é exatamente em razão desse contato físico direto que o coque de petróleo se diferencia dos demais tipos de combustíveis.

Observe, no entanto, que a contradição, em fato, existe no próprio Acórdão proferido pela DRJ, ou entre este e o que ficou constatado em sede de Relatório Fiscal.

Isso porque o Acórdão recorrido afirma que *“o coque verde de petróleo não entra em contato direto com produto”* e que *“não integra ou interage com o clínquer”*, ao mesmo passo que conclui que *“o contato das cinzas resultantes da queima do coque com o clínquer se faz de forma indireta ou incidental, ou seja, é um resultado secundário”* e que *“as cinzas da queima do coque não agregam valor ou qualquer característica ao produto final”*.

Ora, ou bem se afirma que o contato não ocorre, ou se defende que, a despeito do contato verificado, este seria irrelevante para a caracterização do produto intermediário, fundamentando a razão de tal irrelevância.

Nesse impasse, tenho que deve ser considerado a constatação fiscal realizada *in loco* que concluiu que, ainda que na condição de combustível, as cinzas do coque de petróleo se agregam ao produto final.

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

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

Ainda no que se refere ao contato físico entre os materiais, o Acórdão DRJ, acrescenta à fundamentação pela manutenção da glosa a exigência de que a agregação não ocorra

de “*forma indireta ou incidental*” ou como “*resultado secundário*” e, ainda, que a agregação ocorrida tenha o condão de adicionar valor ou características ao produto final, defendendo, assim, que se leve em consideração apenas a função principal do coque de petróleo, que é servir como combustível.

Nesse ponto, é preciso dar razão ao Recorrente quando afirma que tais exigências contrariam até mesmo o Parecer Normativo CST nº 65/79, que não estabelece qualquer condição adicional para a caracterização do produto intermediário, que não o seu consumo no processo produtivo, em contato direto com o bem em fabricação.

Transcrevo o item 10 do referido Parecer, trazido pela Recorrente:

“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 não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários “stricto sensu”, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, **se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.**

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

10.3 - **Passam, portanto, a fazer jus ao crédito**, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como **quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).**”

(destaques pela Recorrente em seu Recurso Voluntário)

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

Inexiste, a meu ver, fundamentação legal ou interpretativa que permita defender que determinado material que (i) indubitavelmente entra em contato com o produto em fabricação, (ii) se desgasta em contato físico direto e (iii) se degrada em cinzas que se agregam ao produto final, possa ser desconsiderado como produto intermediário.

Não há, como fora consignado na decisão recorrida, qualquer exigência relacionada à função principal ou secundária do produto intermediário, à exigência de transformação do produto intermediário em outro produto, a exigência de caráter proposital ou incidental (secundário) do contato direto ou mesmo que este material intermediário tenha o condão de agregar determinada característica ou valor produto em fabricação. O que se exige, repise-se, é que o produto intermediário, durante o uso (ou consumo) que lhe é destinado no processo produtivo (seja qual for), ocorra mediante contato físico direto com o produto em fabricação (cimento).

Nesse sentido, inclusive, decidiu recentemente esta Turma Julgadora:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. COQUE DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE.

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

IPI. MATERIAIS REFRACTÁRIOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram desgaste no processo industrial, o que não abrange os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, ainda que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização. Assim, não geram direito a crédito os materiais refratários, pois não se caracterizam como tal.

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

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

Nada obstante, pela relevância do tema, não se pode deixar de examinar a afirmação da DRJ de que *“as cinzas da queima do coque não agregam valor ou qualquer característica ao produto final”* - no sentido de que a opção pelo combustível coque de petróleo, em detrimento de outros que não se integrariam ao produto final, não estaria fundamentada em nenhum acréscimo de valor. Ou seja, busca-se sustentar a idéia de que a opção pelo coque de petróleo – e não de qualquer outro combustível – se daria apenas em razão de seu contato direto com o produto em fabricação, de modo a permitir a sua caracterização como material intermediário.

Ocorre que a própria Fiscalização aduziu, em seu Relatório Fiscal, de que a opção de utilização deste material como combustível consiste *“em uma solução econômica e*

ambientalmente mais apropriada”². Ou seja, é a própria Fiscalização que esclarece a razão pela qual é feita a opção pela utilização do coque de petróleo no processo produtivo do cimento.

Com a devida vênia, o simples fato de o coque de petróleo ser considerada uma *“solução econômica e ambientalmente mais apropriada”* demonstra a enorme agregação de valor na sua utilização no processo produtivo do cimento, como alternativa a outras espécies de combustível que não sofram o desgaste em decorrência do contato direto com o produto. E esta opção impacta não apenas no produto final (solução econômica), mas também à própria sociedade (ambientalmente mais apropriada), por meio da ideia de externalidade positiva. E o “valor” proteção ao meio ambiente deve ser buscado pelo legislador, mas, também, pelo intérprete e aplicador da norma, inclusive da norma tributária.

E esta afirmação se extrai do que manifestou o Supremo Tribunal Federal ao declarar a inconstitucionalidade dos artigos 47 e 48, da lei 11.196, de 21.11.2005³, conferindo à norma tributária interpretação conforme à Constituição Federal, no que tange ao impedimento da tomada de crédito de PIS e Cofins sobre a aquisição de sucata, em consonância com os valores ambientais protegidos por nossa Constituição:

Há, atualmente, um certo consenso em torno da necessidade de tutela integral do meio ambiente, considerado pela jurisprudência do Tribunal um bem jurídico autônomo, merecedor de ampla tutela constitucional. No MS 22.164/DF, o Tribunal Pleno reconheceu que o direito ao meio ambiente constitui projeção objetiva de valores relacionados ao princípio da solidariedade, *“refletindo, dentro do processo de afirmação dos direitos humanos, a expressão significativa de um poder atribuído, não ao indivíduo identificado em sua singularidade, mas, num sentido verdadeiramente mais abrangente, à própria coletividade social”* (Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 30.10.1995).

A propósito, nos últimos anos, foram editados diversos diplomas normativos relacionados a essa importante temática, o que demonstra preocupação por parte do legislador quanto à regulamentação de atividades potencialmente nocivas ao meio ambiente. Esse movimento resultou em uma saudável profusão de instrumentos legais vocacionados à tutela do equilíbrio ambiental, cabendo destaque, em razão da pertinência com o caso dos autos, à Lei 12.305/10, que dispõe sobre a Política Nacional de Resíduos Sólidos – PNRS.

(...)

² Nesse sentido, o artigo “Estudo ambiental da utilização do coque de petróleo na cogeração de energia elétrica em comparação com o carvão mineral”, disponível em <https://www.unaerp.br/documentos/1479-184-493-1-sm/file> “Com a utilização do coque elimina-se a necessidade da utilização do carvão mineral, assim, para o meio ambiente o coque é uma ótima fonte alternativa de geração de eletricidade evitando-se o consumo de grandes quantidades de carvão mineral.”

Por oportuno, devo consignar que não se defende valor ambiental ao coque de petróleo, derivado de combustível fóssil - até por que, não se trata de área de conhecimento científico desta Julgadora.

O raciocínio jurídico exposto leva em conta conclusões obtidas pela própria Fiscalização em estudo sobre o tema e pesquisa por mim realizada.

Observa-se em artigos mais recentes que até mesmo o uso do coque de petróleo vêm sendo substituído na indústria cimenteira em prol de combustíveis ainda menos danosos ao meio ambiente. Deve-se considerar, contudo, que no presente caso se examinam fatos geradores ocorridos há mais de uma década, período no qual a alternativa substituída pelo coque de petróleo era o carvão vegetal.

³ RE 607.109, Tema 304: “São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis”

Não bastasse esse comportamento contraditório, é certo que a Constituição Federal, mediante abordagem ética do tema, consagrou o meio ambiente como bem jurídico merecedor de tutela diferenciada, circunstância essa que impõe ao *“poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”* (art. 225). Nessa toada, o texto constitucional dispôs que a ordem econômica deve se pautar pela *“proteção do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”* (art. 170, inciso VI).

Assim, na hipótese dos autos, se o julgamento da controvérsia nos impõe interpretar a norma tributária que define como produtos intermediários *“aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização”*, não há como se esquivar que tal interpretação se dê em consonância com o caráter programático da norma constitucional que impõe, dentre outros, a defesa dos valores ambientais.

E, no presente caso, em verdade, o que se faz é o contrario sensu, está-se a impedir que a interpretação de determinada norma se dê em contrariedade a tal preceito. Ora, se a norma tributária não trás, em sua literalidade, qualquer outra exigência que não o consumo do bem no processo industrial mediante ação direta no produto em fabricação (verificada na hipótese dos autos), não é legítimo ou mesmo ético que o aplicador desta norma traga a esta interpretação o argumento de *“não agregação de valor”*, quando o aspecto ambiental se destaca, em flagrante contrariedade à nossa ordem constitucional.

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

Partes e peças de máquinas

Nesse ponto foram glosadas pela Fiscalização a aquisição de produtos tais quais: correias transportadoras, chapas, ancoragens, calcário extraído, calço, correias, faca, fretes, grelhas, linha silenciosas, material de consumo, placa revestimento, parafusos, mangas filtrantes, entre outros, devidamente descritos nos anexos ao Relatório Fiscal.

Reconhece se tratar de produtos que sofrem desgaste durante a produção, contudo, trata-se de desgaste natural de qualquer processo produtivo, justificando que a *“jurisprudência administrativa vem estabelecendo fronteira intransponível entre os produtos que são realmente consumidos no processo produtivo (que é o termo usado no artigo 226 do RIPI/2010) e aqueles que sofrem mero desgaste, natural a qualquer processo industrial.”*

A DRJ ainda acrescentou o disposto no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 3, de 4 de dezembro de 2018 e Solução de Consulta COSIT nº 249, de 12 de dezembro de 2018

Por fim, cita o julgamento do Resp nº 1.075.508 /SC, já mencionado acima. em cuja ementa consta que *“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”*.

A Recorrente trás em suas razões a alegação genérica de que se tratam de itens próprios, inerentes ao processo produtivo do cimento, tais como as correias transportadoras que fazem o transporte do calcário e demais elementos do processo produtivo nas suas unidades

fabris. Apresenta também Soluções de Consulta favoráveis à sua tese de defesa, datadas de 2002, 2004 e 2010.

Nota-se que tanto a acusação fiscal e decisão da DRJ, como o Recurso, não trazem argumentos individualizados para a totalidade dos itens glosados. Limita-se o Fisco a aduzir que são peças de uso geral e, o Contribuinte, que itens como *“como as chapas, ancoragens, calcário extraído, calço, correias, faca, fretes, grelhas, linha silenciosas, material de consumo, placa revestimento, parafusos, mangas filtrantes etc. Todos eles participam do processo produtivo do cimento e demais produtos produzidos pela Recorrente, consumindo-se intensamente no processo de produção de cimento”*.

Tem-se como exceção a essa generalidade apenas as correias transportadoras, que, de acordo com a Recorrente, em seu Recurso Voluntário, *“são responsáveis pelo transporte contínuo dos produtos em elaboração, cuja vida útil é definida pelo desgaste do lado superior, denominado “lado de carregamento da correia”, que fica em contato diretamente com o material a ser transportado”*.

Pois bem. À mingua de descrição individualizada do emprego de cada um dos itens objeto de glosa, não há como se refutar o trabalho fiscal, mormente quando não é possível aferir de que forma se dá o desgaste dessas partes e peças (diretamente sobre o produto ou indiretamente em face do funcionamento do maquinário). Destaca-se, outrossim, que se está diante de um pedido de reconhecimento de crédito apropriado pela Recorrente em sua escrita fiscal, a quem incumbe o ônus da prova quanto ao adequado enquadramento legal.

Em que pese o esclarecimento específico acerca das correias transportadoras apresentado em sede apenas de Recurso Voluntário, não foram anexados quaisquer elementos de prova capaz de corroborar a alegação apresentada, especialmente no que se refere à vida útil do bem e ao fato de sofrerem desgaste em função meramente do contato direto com o bem e não em razão do próprio funcionamento do maquinário – fundamento utilizado para fundamentar a glosa.

Desse modo, não há como acolher o pedido de reversão das glosas realizadas.

Materiais refratários

No que tange aos materiais refratários – tijolos, concreto, pastilhas e argamassa – a Fiscalização sustenta que material intermediário é aquele que se desgasta em razão do contato direto com o produto em fabricação, desde que não se trate de parte de equipamento integrante do ativo imobilizado. No caso específico, tratam-se de *“produtos que revestem o forno de produção de clínquer, com desgaste no processo produtivo, mas sem possuir características que permitam considerá-los produtos intermediários, à luz dos conceitos já vistos.”*

Nada obstante, a Fiscalização não explicita quais seriam essas características não identificadas no caso concreto e que permitiriam considerá-los como produto intermediário. Limita-se, outrossim, a afirmar que é *“firme posicionamento da Administração Tributária no sentido de negar o a utilização de créditos em relação a eles”*, citando o Parecer Normativo CST n. 260/71 e o Parecer Normativo CST n. 181/74.

Já o acórdão da DRJ, defende que apesar do contato direto dos materiais refratários com o produto em fabricação, uma vez que revestem os fornos onde são trabalhadas as matérias-primas do cimento, não possuem função autônoma, sendo mera peça de reposição dos equipamentos. Diz que seu consumo é inerente ao processo produtivo, mas que não se relaciona com o produto em si, mas, apenas com o maquinário (auto forno)

De fato, a discussão acerca de tais itens é bastante antiga. Contudo, diversamente do que afirma a Fiscalização, não há pacificação quanto aos julgados administrativos.

Não há dúvida, outrossim, quanto ao fato de os materiais refratários, uma vez que revestem a parte interior dos fornos, possuem contato direto com o produto em fabricação e que se desgasta em razão desse contato.

O que se controverte, outrossim, é se esses materiais possuem natureza de “produto intermediário” ou se se tratam apenas de partes e peças do maquinário integrante do ativo permanente.

Como já mencionado, o Resp nº 1.075.508 tratou especificamente dessa questão, distinguindo o **material intermediário**, como aquilo que se consome no processo produtivo mediante **desgaste imediato e integral** deste, do **componente do maquinário**, que é aquilo que sofre **desgaste indireto** no processo produtivo.

Ademais, diferentemente do que afirma o Acórdão DRJ, o Parecer Normativo CST nº 181/74, apesar de expressamente apontado no voto proferido pelo STJ, **não** foi adotado como seu entendimento.

No acórdão, o Ministro Relator, em sua fundamentação, menciona trecho doutrinário atribuído a Aroldo Gomes de Matos, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº 81, Junho de 2002:

O Decreto 2.367/98, que revogou o Decreto 87.981/82 (Regulamento do IPI), aplicável, *in casu*, assim dispunha:

'Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

(...)'

'Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

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 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;'

Sobre o tema manifestou-se Aroldo Gomes de Matos, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 81, Junho de 2002, litteris:

'omissis

8. Os Bens e Produtos que geram Créditos Presumidos Geram "créditos básicos" do IPI, conforme dispõe o art. 147 do Decreto nº 2.637 (RIPI/98), os bens e insumos empregados no processo de industrialização de produtos tributados, a saber:

'Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

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 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.'

Tais bens e insumos, designados genericamente como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, são inúmeros, **tendo o vetusto Parecer Normativo CST nº 181/74 elencado os seguintes:**

'Entre outros, admitem o crédito do imposto, desde que utilizados na fabricação de produtos tributados: varetas de latão, ferro e estanho, eletrodos e oxigênio, utilizados em solda; abrilhantadores, ácidos, bissulfato de sódio, carbonatos, cianetos, sais, cloretos, sulfatos e outras substâncias empregadas na formação de banhos para cromagem e niquelagem de peças; terra diatomácea sulfato ferroso, carvão ativo e ativado e placas filtrantes, empregados na filtração de bebidas e que se utilizam ao término de cada etapa do processo industrial; soda cáustica, detergentes e sabões, utilizados na lavagem de garrafas; lixas para polimento de artefatos de madeira e metal, que se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial: bentonita, carvão Cardiff, 'espaguete de cera de camaúba', mogul, corfix, óleo de oiticica, 'terra tipo Lisboa', óxido de ferro, silicato de sódio alcalino e outros produtos que se consomem nas areias de moldagem, bem como placas refratárias para canais de lingoteiras, materiais esses empregados em processos de fundição de peças de metal, quando se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial'

Ainda **consoante esse Parecer Normativo, não geram crédito:**

'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: lima, rebolos, lâminas de serra, mandris, brocas, **tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais,** tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos, etc.'

Ou seja, nesse trecho do artigo doutrinário incorporado ao voto pelo STJ, contextualiza-se que o **Parecer Normativo CST nº 181/74** veda o direito ao crédito do imposto sobre tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, uma vez que se tratam de partes e peças de máquinas. Repise-se: a vedação ao direito de crédito é feita pelo **Parecer Normativo CST nº 181/74.**

Seguindo, é feita a crítica ao referido Parecer:

O rol dos produtos que geram crédito retromencionados, não é, a toda evidência, exaustivo, numerus clausus, podendo nele ser incluídos quaisquer outros, desde que participem e sejam consumidos no processo de industrialização. Por outro lado, a

lista dos supostamente excluídos vem sofrendo reparos ao longo do tempo por inúmeras decisões judiciais, dentre os quais:

- materiais refratários consumidos no processo industrial, de maneira lenta mas integrando o novo produto, e não compondo o ativo fixo;

- sucata de papel, utilizada para a fabricação de outros produtos; - máquinas e equipamentos, com vida útil inferior a doze meses, adquiridos para emprego na industrialização em geral;

- lixas, lâminas de serra, etc., desde que não integrantes do ativo fixo e que sofram alterações em função da ação exercida sobre os produtos em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, tais como o desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas;

- produtos adquiridos de pessoas físicas por empresa produtora;

- óleo diesel e energia elétrica (vide também a MP nº 2.202-2/2001, art. 1º, inc. I, adiante transcrito).

Ou seja, ao trazer esse texto doutrinário ao seu voto, o Ministro apresentou um juízo crítico acerca da interpretação da Receita Federal do Brasil quanto aos itens passíveis de crédito e os não passíveis. Afirmou-se que a lista dos itens supostamente excluídos, apresentada pelo Parecer Normativo CST nº 181/74, vem sendo superada por força da jurisprudência pátria, citando, como exemplo, exatamente os materiais refratários consumidos no processo industrial.

Portanto, o que foi trazido como entendimento do Acórdão proferido no RESP 1.075.508/SC **não** foi o Parecer Normativo CST nº 181/74, mas, sim, o artigo escrito por Aroldo Gomes de Matos, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 81, Junho de 2002, onde foi mencionado o referido Parecer, e no qual o autor conclui exatamente que a vedação ao crédito de IPI sobre a aquisição de materiais refratários já se encontrava superada “por inúmeras decisões judiciais”.

No âmbito deste próprio CARF se verificam diversos julgados que entendem serem os materiais refratários utilizados em fornos são um produto intermediário para fins de creditamento do IPI, corrente à qual me filio.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

INSUMOS. REQUISITOS PARA CREDITAMENTO. PEÇAS, PARTES DE EQUIPAMENTOS E MATERIAIS REFRATÁRIOS. ITENS NÃO CONTABILIZADOS EM ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

As peças, partes de equipamentos e materiais refratários que revestem os fornos e equipamentos das indústrias siderúrgicas, que se consumam em contato direto com o produto e que não devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado, podem gerar crédito de IPI. Aplicação vinculante do Resp 1075508/SC.

(Acórdão 3302-013.138, 19/12/2022, Rel. Walker Araujo, decisão unânime)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

PRECLUSÃO. INOVAÇÃO DE DEFESA. NÃO CONHECIMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela manifestante, precluindo o direito de defesa trazido somente no Recurso Voluntário. O limite da lide circunscreve-se aos termos da manifestação de inconformidade.

IPI. MATÉRIAS PRIMAS. COQUE DE PETRÓLEO. COMBUSTÍVEL REFRATÁRIOS. DESGASTE DIRETO NO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.

O artigo 82 do RIPI/82 (reproduzido nos regulamentos subsequentes) confere direito ao crédito de IPI pela aquisição de produtos intermediários, entendidos como "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização." A interpretação da norma historicamente dada e acolhida nos termos do Parecer Normativo CST n. 69/79 é que não é possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários que só indiretamente façam parte da industrialização, porém dão direito ao crédito de IPI as aquisições de produtos intermediários que diretamente exerçam ação sobre o produto industrializado, desgastando-se ou consumindo-se por ação direta sobre o produto. Soma-se a isso o entendimento exarado pelo STJ no REsp 1.075.508 (repetitivo), no sentido de que mesmo em se tratando de maquinário, deve-se avaliar o direito ao crédito de IPI com base na aferição do desgaste direto ou indireto sobre o produto em fabricação. Assim, as matérias primas e produtos intermediários conferem direito ao crédito de IPI, desde que sofram desgaste direto na industrialização, perdendo suas propriedade físicas e químicas, e não sejam parte do ativo imobilizado.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Em se tratando de ressarcimento ou compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

(Acórdão 3402-008.691, 23/06/2021, Rel. Maysa de Sa Pittondo Deligne, decisão unânime)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013

(...)

REFRATÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os materiais refratários que revestem os fornos e equipamentos das indústrias siderúrgicas, que se consomem em contato direto com o produto e que não devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado, podem gerar crédito de IPI. Aplicação vinculante do REsp 1075508/SC.

(Acórdão 9303-011.429, 18/05/2021, Redatora Erika Costa Camargos Autran, decisão pelo art. 19-E da Lei nº 10.522/2002)

Em face dos elementos supra, portanto, o que se pode concluir é pela prevalência do entendimento segundo o qual a diferenciação entre, "*material intermediário*" e "*componente do maquinário*" ocorre na medida em que o primeiro se consome no processo produtivo mediante desgaste imediato e integral no contato direto com o produto em fabricação e, o

segundo, se consome por mero desgaste indireto no processo produtivo, como em decorrência do próprio funcionamento do maquinário.

Assim, para além do aspecto jurídico acima explanado, reputo imprescindível a avaliação acerca da efetiva natureza da utilização / aplicação dos materiais refratários no processo produtivo.

Nesse ponto, o Relatório Fiscal indica que de acordo com a descrição do processo produtivo avaliada na fase de fiscalização, *“os tijolos dos fornos se desgastam com o uso e são também incorporadas ao produto final desta etapa, o clínquer”*, no caso, o componente principal do cimento.

Já o acórdão da DRJ defende que os materiais refratários atuam de modo *“extrínseco”* ao processo industrial, ou seja, que se destinam não à fabricação do produto final em si, mas ao funcionamento do maquinário no qual é empregado.

Em Recurso Voluntário a Recorrente busca demonstrar que os *“materiais refratários são utilizados para a fusão das matérias-primas empregadas na fabricação do aço e do cimento. Nessa operação, os refratários ficam inutilizados, sendo necessária sua reposição”* denotando, portanto, o desgaste imediato e integral.

Por inexistir nos autos qualquer elemento técnico suficientemente hábil à compreensão do processo produtivo do cimento, mas apenas alegações e constatações decorrentes de observação, reputo imprescindível aprofundar-me no tema. Tal qual feito pela Fiscalização, em pesquisas sobre o tema, identifiquei a Tese de Doutorado intitulada *“Desenvolvimento de Agregados Eletrofundidos para Utilização em Refratários para a Zona de Queima de Fornos de Cimento”*⁴, elaborado no Instituto de Pesquisas Energéticas e Nucleares, Autarquia associada à Universidade de São Paulo, em que se trabalhou análise e comparação dos diversos materiais *“adequados para aplicação em refratários para a zona de queima de fornos de cimento”*, especialmente em face *“das reações que ocorrem entre as fases refratárias e as fases presentes no clínquer”* a partir dos materiais utilizados nesses refratários.

Na análise do texto científico pode-se depreender que o material refratário utilizado no revestimentos dos fornos tem função para além do controle de temperatura do equipamento, sendo que a composição deste material interfere diretamente no resultado do produto obtido (cimento), podendo, inclusive, vir a ocorrer reações químicas ou físicas indesejadas no processo, a depender do material utilizado.

Por exemplo, é dito que a proporção de *“álcalis/cloretos/sulfatos”* na composição do material refratário pode reagir com o clínquer fundido, alterando a viscosidade desse material durante a produção. Em outro momento, se demonstra que a presença de *“aluminato de cálcio”* em *“tijolos de magnésia-espinélio e em concretos refratários”* pode causar reações em determinados ambientes, com a formação de *“cromatos alcalinos e/ou sulfatos-cromatos alcalinos”*, que são *“altamente tóxicos”*.

Sem mais me adentrar a tais aspectos técnicos, o que se depreende é que a função do material refratário no processo produtivo do cimento não é de meramente permitir o aquecimento do forno (aplicação indireta ao produto), mas tem impacto essencial nas

⁴ <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/85/85134/tde-06062007-160239/publico/LuisLeonardoHCFerreira.pdf>

características físicas e químicas do “clinker”, ou seja, como afirma a Recorrente, atua diretamente na fusão do material, o que, a meu ver, é a perfeita representação de um desgaste imediato e direto com o produto em fabricação.

Desse modo, acolhendo a orientação vinculante constante do RESP 1.075.508/SC, segundo o qual material intermediário é aquele cujo consumo/desgaste ocorre de forma imediata e integral durante o processo de industrialização, entendo que devem ser acolhidos os argumentos da Recorrente de modo a permitir o creditamento sobre as aquisições de material refratário.

Materiais explosivos (fase pré-industrial)

A Fiscalização efetuou a glosa de material explosivo utilizado para a extração de calcário, principal matéria prima do cimento.

O fundamento da glosa é o fato de que *“o calcário se encontra na posição 2521.00.00 da TIPI, com a anotação “NT”, isto é, Não Tributado”*, logo, custos de operação destinada à obtenção desta matéria prima não podem gerar direito a crédito. Ainda que a obtenção do calcário seja feita pelo próprio fabricante do cimento, ou seja, que não haja interrupção na cadeia da não-cumulatividade, o crédito não seria permitido.

Como *“argumento adicional”*, aduz que *“se, eventualmente, o contribuinte adquirir o calcário de terceiros, não fará jus a crédito algum, exatamente por se tratar de produto NT.”*

A Recorrente defende que a fase de obtenção do calcário não pode ser tomada de forma isolada, devendo-se considerar o processo industrial do cimento como um todo, no qual estaria integrada inclusive a etapa de obtenção da matéria-prima. E, nesse aspecto, o consumo dos materiais explosivos se daria exatamente em razão do contato direto com o minério extraído em etapa intrínseca ao processo produtivo do cimento, o que é bastante para caracterizá-lo como material intermediário.

Nota-se que, diferentemente dos tópicos precedentes, aqui não se está diante da discussão em torno do conceito de material intermediário, mas, sim, de “processo de industrialização”.

Com efeito, o acórdão DRJ afirma que a extração de matéria prima (calcário) pela mineração sequer seria um processo industrial, o que se comprova pelo fato de o calcário obtido ser um produto “não tributável” (fora do campo de incidência do imposto), e não um produto isentou ou sujeito à alíquota zero.

Tal argumento, contudo, não se sustenta, exatamente porque o produto “não tributado” não é, necessariamente, aquele que se encontra fora do campo de incidência da obrigação tributária. A não tributação pode alcançar tanto a hipótese de imunidade, quando a de não incidência, ou, mesmo, de renúncia fiscal. No caso específico do IPI, a própria TIPI adota o critério de “não tributado” tanto produtos imunes, como produtos não alcançados pela incidência do tributo.

Logo, o fato de o calcário ser considerado produto “não tributado”, por si só, não implica que a sua produção não possa ser considerada processo de industrialização.

Ademais, é o Código Tributário Nacional que, para fins de incidência do IPI, define o conceito de produto industrializado:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

(...)

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido **a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.**

Aplicando tal conceito à situação examinada, entendo que ao se acionar explosivos para fins de extrair rochas capazes de serem manipuladas pela indústria consiste não apenas em aperfeiçoamento para consumo, mas, até mesmo, permitir o seu consumo (que, obviamente, jamais seria possível se as rochas se mantivessem íntegra nas montanhas).

Quanto ao argumento de que o calcário, caso adquirido de terceiros, não daria direito ao crédito e que, portanto, não se poderia legitimar o crédito mesmo na produção própria desse insumo, também entendo inaplicável.

O critério que impede a tomada de crédito de IPI sobre a aquisição de produtos não tributados é, justamente, a interrupção da cadeia da não cumulatividade. Utilizando como exemplo o processo produtivo em questão, acaso a Recorrente, produtora de cimento, adquirisse o calcário de um terceiro, não faria jus ao crédito sobre o produto não tributável, exatamente pelo fato de que este terceiro pode manter, consigo, o referido crédito. Na inexistência desse “terceiro”, seguindo o raciocínio fiscal, ninguém poderia fazer jus ao crédito de IPI incorridos na aquisição dos materiais intermediários empregados na sua obtenção.

Ademais, seguindo o mesmo raciocínio, mas a contrario *sensu*, acaso a Recorrente vendesse o calcário para terceiros, faria jus à manutenção do crédito sobre a aquisição dos insumos e materiais aplicados na sua fabricação. Então seria correto lhe negar o crédito pelo fato de o calcário ser por ela mesmo utilizado?

Nesse sentido, destaca-se que o STJ, em sede de Embargos de Divergência (EREsp 1.213.143⁵), portanto, instrumento pacificador de jurisprudência, já chancelou que a

⁵ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. OUTORGA DE CRÉDITO POR MEIO DO ART. 11 DA LEI N. 9.779/1999. CREDITAMENTO AUTÔNOMO. DESVINCULAÇÃO DA REGRA DA NÃO CUMULATIVIDADE - DISTINGUISHING. UTILIZAÇÃO DO SALDO CREDOR DE IPI NA INVIABILIDADE DA COMPENSAÇÃO COM O MENCIONADO TRIBUTO INCIDENTE NA SAÍDA. HIPÓTESE DE PRODUTO NÃO TRIBUTADO. POSSIBILIDADE.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 2015.

II - A Constituição da República contempla o creditamento de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI em três hipóteses distintas:

saída não tributada não impede a manutenção do crédito de IPI sobre a aquisição de insumos tributados.

Isto posto, há que se finalizar com a conclusão de que o “processo produtivo”, para fins de incidência do IPI, deve ser analisado a partir da situação concreta de cada contribuinte e não a partir do produto, de forma isolada. Se, no caso da Recorrente, o seu processo produtivo compreende diversas etapas, inclusive a obtenção do próprio insumo para a produção do produto final, são essas etapas que compõem a fabricação do produto final, cuja saída configurará fato gerador do IPI.

Logo, em sendo tributada a aquisição do material explosivo e restando comprovada o seu emprego no processo produtivo / industrial do cimento, há que se reconhecer à Recorrente o direito à apropriação do crédito de IPI.

Prova Pericial

Em sede de Recurso Voluntário a recorrente insiste na produção de prova pericial para que seja examinada a natureza dos bens glosados e a sua pertinência ao processo produtivo.

A DRJ entendeu que tal natureza de prova se prestaria apenas a “*dirimir dúvidas com relação às provas carreadas aos autos*” e que seria ônus do contribuinte produzir prova a

(i) em decorrência da regra da não cumulatividade (art. 153, § 3º, II); (ii) como exceção constitucionalmente justificável à não cumulatividade, alcançada por meio de interpretação sistemática (arts. 43, § 1º, II, e § 2º, III; 153, § 3º, II; e 40 do ADCT); e (iii) mediante outorga diretamente concedida por lei específica (art. 150, § 6º).

III - A Lei n. 9.779/1999 instituiu o aproveitamento de créditos de IPI como benefício fiscal autônomo, uma vez que não traduz mera explicitação da regra da não cumulatividade.

IV - Por tratar-se do aproveitamento de créditos de IPI como benefício autônomo, diretamente outorgado por lei para a saída desonerada, a discussão devolvida pelos Embargos de Divergência distancia-se do núcleo da polêmica envolvendo a não cumulatividade desse tributo - necessidade de distinguishing -, cuidando-se, inclusive, de matéria eminentemente infraconstitucional.

V - O art. 11 da Lei n. 9.779/1999 confere o crédito de IPI quando se revelar inviável ao contribuinte a compensação desse montante com o mencionado tributo incidente na saída de outros produtos. Na impossibilidade da utilização da soma decorrente da entrada onerada, o apontado artigo oportuniza a consolidação via dos arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/1996. Autorizado, portanto, o emprego do valor lançado na escrita fiscal, justamente com a saída “de outros produtos”.

Reitere-se que os produtos outros, nesse contexto, podem ser isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados.

VI - Inaceitável restringir, por ato infralegal, o benefício fiscal conferido ao setor produtivo, mormente quando as três situações - isento, sujeito à alíquota zero e não tributado -, são equivalentes quanto ao resultado prático delineado pela Lei do benefício.

VII - Encontra, portanto, abrigo legal o aproveitamento do saldo de IPI decorrente das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados, nas saídas de produtos não tributados no período posterior à vigência do art. 11 da Lei n. 9.779/1999.

VIII - A manutenção do acórdão embargado representa: (i) a observância da disciplina legal específica; (ii) a escorreita interpretação sistemática do aproveitamento de saldo de IPI à luz dos múltiplos níveis normativos do creditamento admitidos pela Constituição da República; e (iii) uma prestação jurisdicional alinhada com os recentes pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal quanto à temática (e.g. PLENO, RE n. 596.614/SP, Rel. p/ o acórdão Ministro EDSON FACHIN, julgado em 25.04.2019; PLENO, Projeto de Súmula Vinculante n. 26/DF, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 07.05.2020 - Ata n. 340/2020; e 2ª TURMA, AgR no AgR no RE n. 379.843/PR, Rel. Ministro EDSON FACHIN, julgado em 07.03.2017).

IX - Embargos de Divergência improvidos.

(EREsp n. 1.213.143/RS, relatora Ministra Assusete Magalhães, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 2/12/2021, DJe de 1/2/2022.)

seu favor. Também entendeu que a prova pericial “*pressupõe o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos presentes autos.*”

Na hipótese dos presentes autos, entendo que as razões de decidir ora apresentadas, extraídas a partir dos argumentos apresentados tanto pela Fiscalização, como pelo próprio contribuinte, são suficientes para elidir a realização de prova pericial.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre a aquisição de (i) coque de petróleo; (ii) material refratário e (iii) material explosivo.

Nega-se, outrossim, o pedido de manutenção dos créditos sobre a aquisição dos itens glosados na condição de partes e peças.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário

Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Robson Costa, Redator designado.

Tendo sido designado pelo Presidente para redigir o voto vencedor, no qual prevaleceu no julgamento do Recurso Voluntário o entendimento do colegiado, por voto de qualidade, pela negativa de provimento, assim divergindo da Relatora nas seguintes matérias: (ii) material refratário e (iii) material explosivo.

Passo a reproduzir a decisão deste colegiado que constou na Ata de Julgamento:

Decisão: Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, para reconhecer o direito de crédito na aquisição de coque, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, que negavam provimento; (ii) pelo voto de qualidade, para não reconhecer os créditos em relação ao material refratário e aos explosivos, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario (Relatora), Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), que davam provimento nesse item, sendo designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa; e (iii) por unanimidade votos, não reconhecer o crédito relativo a partes e peças. Fez sustentação oral, por videoconferência, o patrono do contribuinte, Dr. Guilherme Picinini, OAB/RJ 256.653.

Com todas as vênias a ilustre Conselheira-Relatora Original deste processo, o entendimento que prevaleceu, é que diferentemente da aquisição de Coque de Petróleo, o

Material Refratário e o Material Explosivo, não são produto intermediário, ou seja, não preenchem os requisitos legais para serem caracterizados como tal, posto que as funções exercidas no processo produtivo se restringem, no primeiro caso ao funcionamento do maquinário/equipamento, já no segundo são insumos da mineração (material usado na extração do calcário), mas não na industrialização.

De pronto cabe esclarecer que, dos materiais consumidos ou utilizados na produção, nem todos são matérias-primas ou produtos intermediários, de acordo com a legislação do IPI. Para tanto, os produtos devem ter a essência de matérias-primas ou produtos intermediários, ou seja, exercerem na operação de industrialização função análoga a destes (caso que excluam as ferramentas, partes e peças, materiais refratários e materiais explosivos), devem entrar em “contato físico” com o produto em fabricação ou com a matéria prima e serem consumidos nesse processo. Além disto, esse consumo/desgaste deve ser indispensável ao processo produtivo e não reflexo, isto é, circunstância acidental, ou, mais apropriadamente, incidental.

Conclui-se, assim, que a legislação que rege a matéria não se refere a insumos genericamente utilizados na produção, nem ao conceito estabelecido pelos dicionários ou pela doutrina, mas especificamente ao conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem usualmente adotado pela legislação, tanto contábil, como dos impostos de renda e do IPI.

Logo, para se considerar que tais gastos ensejam direito ao crédito, estes terão que se enquadrar em algum daqueles insumos citados no art. 25 da Lei nº 4.502, de 1964 (matriz legal do art. 226 do RIPI/2010), e nos PN CST nºs 65/1979, 181/1974 e 260/1971.

Por outro lado, é irrelevante o fato de os produtos sofrerem desgastes após prolongado e repetido uso no estabelecimento fabril, como no caso dos refratários, e tornarem-se imprestáveis para o fim ao qual originariamente se destinava em função do desgaste natural, mesmo em ambiente agressivo e a elevadas temperaturas.

Ademais, ainda quanto aos materiais refratários, não agregam qualquer característica ao produto, mas sim ao equipamento: proteção das altas temperaturas, resistência à abrasão e isolamento térmico. Não se questiona que o refratário tem contato com o produto. Mas este contato não tem o objetivo de agregar ao produto alguma característica especial, assim como este Colegiado entendeu (por maioria) quanto ao Coque de Petróleo. Se não houvesse a necessidade de proteger a parte interna do equipamento, os refratários seriam colocados do lado de fora, apenas com a função de isolamento térmico. E não teriam qualquer contato com o produto. Assim, o fato de ocorrer ou não contato com o produto fabricado não modifica as qualidades ou características tecnológicas dos refratários, que de qualquer maneira não podem ser incluídos entre as matérias-primas e os produtos intermediários a que se refere a segunda parte do inciso I do art. 226 do RIPI/2010.

Nesse sentido, inclusive, decidiu recentemente esta Turma Julgadora, no Acórdão citado pela Relatora, nº **3201-010.317**, de relatoria deste Redator, onde por maioria negou-se provimento em relação ao crédito decorrente das aquisições de refratários, conforme assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

(...)

IPI. MATERIAIS REFRACTÁRIOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram desgaste no processo industrial, o que não abrange os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, ainda que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização. Assim, não geram direito a crédito os materiais refratários, pois não se caracterizam como tal.

Especialmente quanto aos materiais explosivos, por considerar racional as razões de decidir proferida no Acórdão **108-017.972 DRJ08**, este Redator irá reproduzir pontos sensíveis destacado na decisão *a quo*, que prevaleceram no julgado por esta turma, salvo algumas questões que mesmo sendo alvo do natural e profícuos debates pelo colegiado, não foram relevantes e suficientes para revisar a decisão proferida pela Delegacia de Julgamento. Sendo assim, destaco os excertos abaixo:

MATERIAIS EXPLOSIVOS.

(...)

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/20101.

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) devem obedecer estritamente ao estipulado pela legislação do IPI (Lei nº 5.172 de 1996, Decretos, Regulamentos, Instruções Normativas e Pareceres). (grifos meus)**

Assim, os produtos e materiais usados na extração do calcário são insumos 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; ou, vice-versa. (grifos meus)

(...)

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

A aquisição de materiais explosivos já foi alvo de precedentes neste CARF, a título de citação, foi decidido pela Turma 3302, por unanimidade de votos, no Acórdão n.º **3302.012.773**, em sessão realizada em 16/12/2021, onde concluiu que:

Conclusões

Por todo o exposto é de se conhecer os embargos declaratórios para reconhecer a omissão em relação à análise da matéria atinente à possibilidade da Recorrente adquirir correias transportadoras, pneus fora de estrada e explosivos com suspensão de IPI, para reconhecer que à Recorrente não assiste este direito por não se tratarem efetivamente de produtos intermediários, negando-lhe provimento.

Em seus fundamentos, imperioso transcrever o excerto do voto da lavra do ilustre Conselheiro Raphael Madeira Abad:

EXPLOSIVOS – Não há dúvidas que os explosivos utilizados para a mineração (i) integram o processo produtivo (iii) travam contato direto com o produto e (iii) são consumidos no processo produtivo tão logo detonados. Contudo **o fato de integrar o processo produtivo e nele ser consumido com contado direito não é suficiente para que algo seja considerado produto intermediário para fins de IPI**. Isto porque o conceito de produto intermediário é o de que compõe ou integra o produto final, enfim, algo que se incorpora ao produto final ou, isto não acontecendo, que tenha se desintegrado no processo produtivo, o que aproximaria os explosivos desta definição. A exegese não é simples e antes de avaliar se “são consumidos no processo produtivo” é imprescindível aferir a sua forma de participação pois nem tudo que se consome no processo produtivo em contato com o produto final é um produto intermediário, a exemplo dos lubrificantes. Neste caso os explosivos não são produtos intermediários eis que não perfilham-se no conjunto de bens que formam o produto final. **Os explosivos integram o processo produtivo, mas não são produtos intermediários por não se revestirem da condição de produtos, mas sim gastos gerais com a fabricação.**

Também foi alvo deste insumo da mineração, diga-se o “explosivo” o Acórdão nº **3302-012.512**, em sessão realizada em 24/11/2021, de relatoria do ilustre Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, que assim restou ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

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 REFRACTÓRIOS. 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.

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.

Finalizando: como dito nos PN CST nºs 65/1979, 181/1974 e 260/1971, para que haja direito ao creditamento dos insumos que não integrem o produto, mas que sejam consumidos no processo produtivo, é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias primas e os produtos intermediários “strito 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, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida, o que não é, absolutamente, o caso dos produtos em discussão: materiais refratários (tijolo refratário, concreto refratário e argamassa) e materiais explosivos.

Assim, entendo não assistir razão à impugnante e concluo pela legitimidade das glosas efetuadas.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa