



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.923999/2012-02  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-010.314 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de março de 2023  
**Recorrente** CCB - CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de nulidade do despacho decisório quando resta evidenciada a descrição dos fatos e a fundamentação da não homologação da compensação, por meio de ato administrativo emitido pela autoridade competente para fazê-lo.

PRELIMINAR. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento do direito de defesa no indeferimento de diligências quando o julgador entende que há nos autos elementos suficientes para o seu livre convencimento. Preceitua o artigo 18 do Decreto n.º 70.235 de 1972 que a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

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 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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, nos seguintes termos: (I) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de crédito relativo ao coque de petróleo, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento, e (II) negar provimento em relação ao crédito decorrente das aquisições de refratários, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Tatiana Josefovich Belisário e Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues (suplente convocado), que davam provimento nesse item. O conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima declarou-se suspeito para participar do julgamento, sendo substituído pelo conselheiro suplente Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-010.312, de 22 de março de 2023, prolatado no julgamento do processo 10880.923997/2012-13, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Ana Paula Pedrosa Giglio, Marcio Robson Costa, Tatiana Josefovich Belisario, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues (suplente convocado(a)), Helcio Lafeta Reis (Presidente),

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de manifestação de inconformidade interposta pela requerente, ante Despacho Decisório Eletrônico de fl. 152 que, do montante do crédito solicitado/utilizado de R\$ 925.513,57, apurado pela filial 0020 e referente ao 3º trimestre de 2010, reconheceu a parcela de R\$ 714.647,68 e, conseqüentemente, homologou as compensações vinculadas ao processo até o limite do crédito deferido.

Conforme o Despacho Decisório Eletrônico, o pleito foi parcialmente deferido pela autoridade administrativa em razão da: a) constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado; b) ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal; c) redução do saldo credor do trimestre, passível de ressarcimento, resultante de débitos apurados em procedimento fiscal. Os detalhamentos da apuração do saldo credor ressarcível e das compensações encontram-se disponíveis às fls. 155/157.

Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal, disponível para consulta na página internet da Receita Federal do Brasil, foi lavrado auto de infração com glosa de créditos do IPI que resultou na reconstituição da escrita fiscal e conseqüente redução do saldo credor ressarcível ao final do trimestre. O saldo credor apurado ao final do 3º trimestre 2010 foi de R\$ 714.647,68.

Conforme relatado, a luz da legislação que rege o IPI, a contribuinte creditou-se indevidamente de IPI sobre bens adquiridos: coque de petróleo (utilizado como combustível) e materiais refratários (tijolo refratário, concreto refratário e argamassa). Tendo por fundamento o Parecer Normativo CST n.º 65/79, esses bens adquiridos não se enquadram nas condições necessárias para ser aceito o crédito do IPI destacado nas operações de compra, na condição de matéria prima e produto intermediário, haja vista que não são MP, nem PI, e tampouco guardam qualquer semelhança com tais insumos, porque não se consomem em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida, justificando, portanto, a glosa dos créditos.

O auto de infração foi formalizado no processo administrativo nº15983.720031/2014-45.

Regularmente cientificada, a contribuinte INTERCEMENT BRASIL S/A (empresa incorporadora da CCB - CIMPOR CIMENTOS BRASIL S/A), inscrita no CNPJ sob o nº 62.258.884/0001-36, apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 02/28, instruída dos documentos de fls. 29/108, aduzindo os seguintes pontos em sua defesa, em síntese:

1. Segundo o disposto no artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010, os contribuintes poderão creditar-se do imposto relativo à matéria-prima, produto intermediário 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. Em vista disso, as glosas efetuadas não merecem prosperar, na medida em que foram afastados indevidamente os bens que, embora não se integrem ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização;
2. Os coques de petróleo são materiais utilizados para abastecer o forno, gerando o calor necessário em uma das etapas de produção do clínquer e do cimento, conforme já reconhecido pela Autoridade Fiscal, que preenchem os requisitos descritos no item supra do Parecer Normativo CST nº 65/1979, pois sofrem desgaste em função de ação exercida sobre o produto em fabricação, assim como as cinzas resultantes da queima do coque de petróleo são utilizadas e incorporadas para produção do próprio clínquer. Razão pelo qual não poderá prosperar a glosa perpetrada sobre a aquisição de coques de petróleo, uma vez que estes bens fazem parte indissociável do processo produtivo, assim como atendem ao disposto no Decreto nº 7.212/10, bem como respeita o disposto no Parecer Normativo CST nº 65/1979;
3. Os materiais refratários utilizados tem contato com o produto produzido, perdendo eles todas as suas características físico-químicas, atendendo, portanto, os parâmetros para apropriação do respectivo crédito. Assim, o entendimento da Autoridade Fiscal merece reforma, pois os materiais refratários preenchem os requisitos necessários para possibilitar o creditamento do IPI e, conseqüentemente, inquestionável o direito ao crédito em relação às despesas com materiais refratários, em razão do sistema não-cumulativo do IPI;
4. Para provar o alegado, requer realização de diligência e/ou perícia técnica, indicando nome do assistente técnico e formulando quesitos para que sejam respondidos.

Por fim, requereu que seja deferido o julgamento em conjunto do presente processo com os autos do processo nº 15983.720031/2014-45, reconhecido integralmente o pedido de ressarcimento e homologadas as compensações pleiteadas, realização de diligência/prova pericial e protesta pela posterior juntada de documentos. Requer ainda que futuras intimações também sejam enviadas para seus advogados.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente e a decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

RESSARCIMENTO DE IPI. SALDO CREDOR DO TRIMESTRE-CALENDÁRIO.

Havendo redução do saldo credor de IPI do trimestre-calendário, em virtude de lançamento de imposto, defere-se o ressarcimento do novo saldo credor, após a reconstituição da escrita fiscal. Quando a delegacia de origem já deferiu o valor correspondente ao saldo credor reconstituído, não resta saldo a ser deferido.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

É prescindível o pedido de perícia quando se tratar de mera aplicação da legislação tributária e não de produção de provas, por não exigir conhecimento técnico específico diferente da análise do direito que deve ser realizada pela autoridade administrativa competente para o reconhecimento do crédito.

Inconformada com o julgamento o contribuinte apresentou Recurso Voluntário no qual requer a reforma do julgado.

É o relatório.

## **Voto**

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, pelo que deve ser conhecido.

Inicialmente destaco que foi distribuído para minha relatoria o auto de infração, nº 15983.720031/2014-45 que reconstituiu a escrita fiscal desse contribuinte causando reflexos no saldo credor final do período de 01/10/2010 a 31/12/2010 referente ao pedido de ressarcimento/compensação tratados nestes autos, sobre as mesmas glosas dos produtos coque de petróleo e refratário e que ambos serão julgados na mesma sessão.

### **PRELIMINAR**

A recorrente alega duas causas de nulidade dos atos das autoridades fiscais, conforme destaques extraídos do Recurso Voluntário que abaixo reproduzo.

#### **II.2 – Da Ausência de Comprovação dos Fatos Alegados e Fundamentação Genérica – Nulidade**

Na realidade, o que se verifica é que o Sr. Agente Fiscal acabou por simplesmente indicar que os materiais glosados não têm contato direto com o

produto, alegando de forma genérica que referidos produtos não dão direito ao crédito de IPI, pois não se enquadram no conceito de insumo.

Ou seja, sem qualquer expertise, pesquisa ou referência da área de atuação da RECORRENTE, o Sr. Agente Fiscal promoveu a glosa dos materiais que entendeu não possuir contato direto com o produto final.

**Ora, Nobres Julgadores! As constatações acima narradas indicam que o fisco não se desincumbiu de seu poder-dever de comprovar suas alegações, pois seu trabalho limitou-se a dividir os itens glosados em grupos, utilizando a classificação adotada pela própria empresa, e afirmando que referidos itens não atenderiam a legislação vigente, donde se conclui que, em verdade, a fiscalização pretendeu transformar meras PRESUNÇÕES em fatos e provas.**

### **II.3 – Da Nulidade do V. Acórdão Recorrido em Virtude da Ofensa ao Exercício do Contraditório e Ampla Defesa**

Pois bem. A RECORRENTE, quando da apresentação de Manifestação de Inconformidade, bem cumpriu seu dever de carrear aos autos todos os argumentos e elementos de prova suficientes para demonstrar a legitimidade do crédito de IPI apurado no 2º trimestre/2009.

Todavia, importante referir a nulidade da decisão recorrida em função do cerceamento de defesa em que incorreu, haja vista que indeferiu a realização de prova pericial imprescindível para o definitivo esclarecimento e deslinde da lide, senão vejamos.

Compulsando os autos, verifica-se que as glosas perpetradas recaíram sobre as entradas de produtos intermediários empregados em seu processo produtivo, que gerariam direito ao creditamento de IPI nos termos da legislação tributária federal, razão pela qual deveriam ser julgadas improcedentes.

A fim de corroborar com o equívoco fiscal, a RECORRENTE, desde logo, demonstrou que a fiscalização havia desconsiderado aspectos relevantes de seu processo de industrialização, o que culminou na glosa de créditos legítimos, decorrentes de aquisições de *produtos intermediários* consumidos na atividade industrial empreendida, que foram utilizados pela RECORRENTE para a compensação de tributos federais.

Assim sendo, insta repisar que outra não é a conclusão senão a de que **a glosa de créditos derivou de verdadeiro desconhecimento da fiscalização acerca do complexo e vasto processo de industrialização implementado pela RECORRENTE.**

Quanto ao pedido de realização de prova pericial que foi indeferido pelo juízo *a quo*, cumpre destacar as razões da decisão:

#### **PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

A contribuinte requereu a realização de diligência/perícia a fim de que se comprove que todos os bens glosados pela Autoridade Fiscal devem ser deferidos por atender aos requisitos necessários ao deferimento dos créditos de IPI pleiteados. Indica nome do assistente e formula quesitos para que sejam respondidos.

Ocorre que, a fiscalização se baseou em informações relativas ao processo produtivo fornecidas pela própria interessada, em que foram explanados os aspectos necessários à análise do direito ao crédito em relação às entradas da

interessada, não sendo necessárias maiores incursões em matéria fática, dado que a análise se dará pelos aspectos jurídicos.

Assim, por desnecessária, indefiro também a perícia quanto aos créditos glosados.

Nesse passo, importante dizer que o julgador não está obrigado a deferir diligências caso encontre nos autos elementos suficientes para o seu livre convencimento, pois assim preceitua o artigo 18 do Decreto n.º 70.235 de 1972, vejamos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Conforme se observa da letra da lei, é claro que as diligências ou perícias serão deferidas quando entender necessárias, logo, o indeferimento não pode ser considerado como causa de nulidade por estar dentro dos limites do convencimento da autoridade julgadora.

Nesse caso específico, nos destaques feitos do acórdão e reproduzidos acima restou bem fundamentada as razões do indeferimento, pois o julgador entendeu por suficientes as informações relativas ao processo produtivo fornecidas pela própria interessada, em que foram explanados os aspectos necessários à análise do direito ao crédito em relação às entradas dos produtos.

Observe ainda que as causas de nulidade no processo administrativo fiscal estão dispostas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235 de 1972 e que não há nos autos as infrações nele previstas, veja-se:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assim notamos que a nulidade objetiva, propriamente dita, a luz do referido artigo não ocorreu nos autos de modo que os argumentos recursais são genéricos e subjetivos, ancorados essencialmente nos princípios constitucionais processuais que abarcam o contraditório e a ampla defesa. Nesse ponto é imperioso citar súmula editada recentemente no seguinte sentido:

#### **Súmula CARF nº 162**

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Em que pese a súmula trate de impugnação ao lançamento, entendo que se estende ao Manifesto de Inconformidade dos casos de pedido de Ressarcimento/compensação nos quais as alegações de que houve violação ao devido processo legal, contraditório, ampla defesa, previstos nos art. 5º, LIV e LV da Constituição não se sustentam.

Entendo que a defesa foi oportunizada ao contribuinte que teve prazo legal respeitado e acesso a todas as peças processuais, considerando que se assim não ocorresse o Recurso não teria sido elaborado com dados tão precisos acerca das conclusões da fiscalização, bem como algumas considerações feitas em preliminar dizem respeito ao exame do mérito e oportunamente serão tratadas.

Diante do exposto, rejeitar as preliminares.

### MÉRITO

Conforme já relatado, o presente processo trata de PER/DCOMP no montante do crédito solicitado/utilizado de R\$ 539.320,96, referente ao 2º trimestre de 2009, no qual foi reconhecida a parcela de R\$ 419.246,71 e, conseqüentemente, homologou as compensações vinculadas ao processo até o limite do crédito deferido.

O Despacho Decisório Eletrônico relata que o pleito foi parcialmente deferido pela autoridade administrativa em razão da: a) constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado; b) ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal; c) redução do saldo credor do trimestre, passível de ressarcimento, resultante de débitos apurados em procedimento fiscal.

O aludido procedimento fiscal apurou que a contribuinte creditou-se indevidamente de IPI sobre bens adquiridos: coque de petróleo (utilizado como combustível) e materiais refratários (tijolo refratário, concreto refratário e argamassa). Tendo por fundamento o Parecer Normativo CST nº 65/79.

Nesse passo a controvérsia reside em definir se os produtos dos quais o contribuinte se creditou do imposto sobre produtos industrializados estão amparados pelo conceito de *“matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização”*, previsto no artigo 226, inciso I do RIPI de 2010<sup>1</sup>.

O Relatório fiscal do auto de infração nº 15983.720031/2014-45, responsável pela glosa dos créditos aqui discutidos, assentado nas e-fls 20 e seguintes do e-processo, conta com a seguinte conclusão:

---

<sup>1</sup> 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 matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, 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;

26. Trata-se de combustíveis e de materiais refratários utilizados nos fornos da empresa.

27. O coque de petróleo é utilizado pela empresa como combustível ao se queimar e não exerce ação direta sobre o cimento nem contato com este, nem as cinzas resultantes de sua combustão.

28. Segundo pesquisas junto a estudos na "internet", é verdade que as cinzas resultantes da combustão do coque são misturadas à produção do clínquer, matéria-prima da fabricação do cimento, com o objetivo de reduzir o impacto da emissão de gases e metais do forno. Porém, isso não a torna produto intermediário e muito menos matéria-prima para fabricação do cimento.

29. Dessa forma, os custos pela aquisição do coque não geram créditos básicos de IPI, passíveis de escrituração e dedução do imposto devido, motivo pelo qual os valores escriturados foram glosados na presente fiscalização.

30. Quanto às demais mercadorias listadas na planilha acima, referem-se a materiais refratários (tijolo refratário, concreto refratário e argamassa), partes dos fornos, que não tem contato direto com o produto industrializado.

31. Embora ambas as mercadorias possam ser consumidas na industrialização dos produtos da fiscalizada (cimento, clínquer e outros), a leitura da parte do Parecer CST n.º 65/1979, antes reproduzida, demonstra o objetivo do ato em esclarecer a equivocada interpretação de que quaisquer elementos consumidos ou utilizados nos limites do seu parque industrial, certamente necessários ao desenvolvimento de suas atividades, ainda que indiretamente, sejam considerados matéria-prima ou produto intermediário com o fim de gerar o respectivo direito ao crédito do IPI incidentes sobre suas aquisições.

32. Assim, tanto o coque (combustível) como os materiais refratários usados no forno da empresa fiscalizada não geram direito ao crédito básico do IPI, motivo pelo qual os créditos foram glosados.

33. Em razão de termos constatado que a empresa procedeu da mesma forma, em relação aos meses de outubro a dezembro de 2009, de janeiro a junho de 2010; e de abril a junho de 2011, que, inicialmente, não foram incluídos no Mandado de Procedimento Fiscal, mas compreendidos entre o primeiro e o último período de apuração sob a ação fiscal; ou seja, que a empresa pleiteou o ressarcimento de créditos de IPI, cujos saldos apurados nos trimestres desses períodos de apuração decorreram, em parte, de créditos básicos indevidos, estendemos os procedimentos fiscais em relação a esses meses, haja vista termos as informações necessárias para isso, na escrita fiscal em meio digital disponibilizada.

As glosas foram ratificadas e justificadas pela Delegacia Regional de Julgamento, sendo utilizada as mesmas razões de decisão do processo n.º 15983.720031/2014-4 (auto de infração), conforme consta na r. decisão (e-fls 180 e seguintes), veja-se:

Assim, quanto ao direito alegado na impugnação, faz-se curial anotar o estabelecido na Lei nº 4.502, de 1964, nos termos do art. 226, inciso 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 matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, 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;"*

Acrescente-se que os conceitos de "consumidos" e "processo de industrialização" devem respeitar as normas econômicas e contábeis, a legislação do IPI e os atos legais.

Assim, entende-se "consumo" como o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas **em decorrência de um contato físico com o material em produção**, ou seja, de uma ação diretamente exercida pelo ou sobre este insumo (conforme PN CST nºs 65/1979, 181/1974 e 260/1971). **Observe-se que o contato físico está entendido como um elemento "ativo", participante da "ação" referente ao processo industrial e não algo presente no ciclo operacional do processo industrial em si.**

O "processo de industrialização", por sua vez, deve ser entendido como **a operação industrial em si**, ou seja, a transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento e renovação ("ações fim"). Não inclui neste contexto as "ações meio", ou seja as ações que visam o transporte, armazenagem,

lubrificação, limpeza ou higienização, as instalações comerciais ou mesmo industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, nem materiais de escritório, manutenção, conservação e limpeza.

O Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, aludido a cima, elucida a correta exegese do inciso I do art. 66 do RIPI/79, que correspondia aos mencionados dispositivos do RIPI/1982, RIPI/1998, RIPI/2002 e RIPI/2010. Convém, então, para melhor inteligência, reproduzir o inteiro teor do aludido ato normativo, que, como norma complementar, integra a legislação tributária, *ex vi* da Lei n.º 5.172 (CTN), de 25 de outubro de 1966, arts. 96 e 100, I:

(...)

Assim, a leitura dos Pareceres acima reproduzidos demonstra o objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que, desde que não façam parte do ativo permanente, todos os materiais consumidos na industrialização poderiam ser considerados matérias-primas e produtos intermediários com fins de gerar o respectivo direito ao crédito de IPI. Esclarece, assim, 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 intermediário, ou seja, exercerem na operação de industrialização função análoga a destes (caso que excluem as ferramentas, partes e peças), 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, 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, 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. 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.

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: coque de petróleo (utilizado como combustível) e materiais refratários (tijolo refratário, concreto refratário e argamassa).

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

Em sua defesa o contribuinte sustenta o seu direito ao crédito de IPI, discorre sobre a atividade da empresa e passa a expor sobre as razões pelas quais os materiais glosados seriam passíveis de creditamento do imposto, detalhando o seu uso no processo de industrialização, vejamos:

#### **Coque de petróleo**

(...) A fabricação do cimento tem início nas minas, de onde são extraídas as matérias primas utilizadas na fabricação do cimento, quais sejam, por exemplo, o calcário, a argila, o minério de ferro e o gesso, por meio da utilização de explosivos (Dinamite e Cordel).

Uma vez reunida a matéria-prima, se para a etapa da moagem de cru, na qual o calcário e o minério de ferro são misturados e moídos, a fim de se obter uma mistura cura para descarbonatação e clinquerização.

Este processo de moagem consiste na entrada dos materiais em um moinho de rolos, no qual a moagem ocorre por esmagamento e atrito dos materiais. **O seguinte passo da fabricação do cimento é o processo de clinquerização**, que ocorre à uma temperatura de aproximadamente 1.450°C em fornos revestidos com tijolos refratários e concreto refratário, os quais, passado certo lapso temporal, devem ser repostos, uma vez que a constante exposição à altíssimas temperaturas os degradam de forma breve (menos de 12 meses).

**É neste forno rotativo de altas temperaturas que é injetado o coque de petróleo, material que é utilizado como insumo na fabricação do cimento, como fonte de energia térmica.**

Ato contínuo, esta mistura é cozida e sofre uma série de reações químicas, deixando o forno **com denominação clínquer**, componente básico do cimento.

Após esta operação de clinquerização, o produto final, qual seja o cimento será produzido através de uma nova moagem (Moinho com bolas de aço), utilizando-se de clínquer com o gesso. (...)

Aqui passarei a discorrer sobre a glosa, da mesma maneira que me pronunciei no processo do auto de infração, visto que este processo é decorrente daquele.

Em análise aos argumentos, resta evidente que o **coque de petróleo** é utilizado no processo de industrialização, favorecendo o ciclo industrial. O **coque de**

**petróleo**<sup>2</sup> é a principal fonte de energia na indústria cimenteira, sendo o principal combustível utilizado no forno rotativo de **clínquer**. É um material granular negro e brilhante constituído principalmente por carbono (90 a 95%), mas também costuma apresentar um teor expressivo de enxofre (cerca de 5%). O motivo desse combustível ser muito utilizado se deve ao seu elevado poder calorífico associado com o baixo custo de aquisição.



Contudo, antes de prosseguir na análise do mérito, se faz mister trazer o significado de CLÍNQUER, a luz da Enciclopédia E-CIVIL<sup>3</sup>:

Clínquer é um material granular de 3mm a 25mm de diâmetro, resultante da calcinação de uma mistura de calcário, argila e de componentes químicos como o silício, o alumínio e o ferro. O clínquer é a matéria prima básica de diversos tipos de cimento, inclusive o cimento Portland, onde, no seu processo de fabricação, o clínquer sai do forno a cerca de 80°C, indo diretamente à moagem onde é adicionado ao gesso. Outras adições, tais como escória de alto forno, pozolanas e cinzas são realizadas de modo a se obter o cimento composto.

As alegações recursais tratam do conceito “insumo consumido no processo produtivo”, justificando o seu desgaste no processo de produção, afirmando que o coque de petróleo entra em contato com a farinha, durante o processo de clínquerização no forno, sendo totalmente consumido no processo, e assim defende estar cumprindo os requisitos dispostos no parecer Normativo CST n.º 65, de 1979, que assim dispõe:

#### **Parecer Normativo CST nº 65, de 06/11/1979**

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

<sup>2</sup> <https://www.ecycle.com.br/como-ocorre-o-processo-de-producao-do-cimento-e-quais-sao-seus-impactos-ambientais/>

<sup>3</sup> <https://www.ecivilnet.com/dicionario/o-que-e-clinquer.html> - O dicionário on-line E-Civil reúne termos técnicos, expressões e gírias comumente utilizados nos diversos ramos da construção civil e áreas relacionadas; engenharia, arquitetura, topografia, geologia, etc. Os verbetes podem incluir também imagem ilustrativa, palavras relacionadas, sinônimos e tradução.

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 desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.**

**Decreto nº 7.212/2010**

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;

Em pesquisa, verifiquei no artigo apresentado no XI Congresso Brasileiro de Engenharia Química em Iniciação Científica, na UNICAMP – SP, publicado em 2015, cujo título é: ESTUDO DO USO DE COMBUSTÍVEIS ALTERNATIVOS NO FORNO DA INDÚSTRIA DO CIMENTO<sup>4</sup>, restou comprovado pelos autores que:

O coque de petróleo apresentou-se como melhor opção de combustível a ser utilizado para produção de cimento em forno rotativo visando a redução de custo do processo e tendo como comparativo o carvão mineral e pneu usado. O programa gerado para resolução do problema em questão também apresentou a composição ideal para obtenção do clínquer. Logo, além de obter-se uma diminuição no custo de produção, tem-se também a garantia da qualidade do produto. Sendo assim, o Gams mostrou-se uma ferramenta ideal para resolução de problemas de mistura, tal como o estudado neste trabalho.

(...) O GAMS é um software que foi desenvolvido para solucionar problemas de otimização. O manuseio deste software é de fácil compreensão, permitindo ao usuário poder alterar a formulação do problema em estudo de forma rápida e simples, trocar o método numérico de resolução implementado. O GAMS pode ser utilizado em grandes aplicações de modelagem em escala, e possibilita o desenvolvimento de grandes modelos sustentáveis que podem ser adaptados rapidamente a novas situações (ROSENTHAL, 2008).

Diante das conclusões desta pesquisa, não restam dúvidas de que o **coque de petróleo** como **combustível**, são literalmente opções de queima do **clínquer**, ou seja, utilizados na manutenção do forno em alta temperatura, permitindo o correto e eficiente cozimento da mistura mineral.

Importante dizer que no próprio artigo citado, quanto na literatura conceitual do significado de CLÍNQUER, a luz da Enciclopédia E-CIVIL, dispõe sobre outras adições ao cimento composto, dentre elas a escória de alto forno, pozolanas e cinzas, o que no meu entender coadunam com o disposto no laudo técnico apensado ao Recurso Voluntário (e-fls 233 e seguintes), ao tratar da clínquerização, etapa onde o coque de petróleo é largamente utilizado pelas indústrias para fabricação do cimento.

<sup>4</sup> <http://pdf.blucher.com.br/s3-sa-east-1.amazonaws.com/chemicalengineeringproceedings/cobeqic2015/459-34083-261964.pdf>

Então não se trata apenas de considerar que o **Coque de Petróleo** é apenas combustível, mas em sua combustão é transformado em componentes químicos que integram o produto final, conforme consta no artigo citado e demonstrado nas tabelas abaixo:

Tabela 3 – Limites dos componentes do Cimento e superfície esférica

|                       | Min | Máx | (cm <sup>2</sup> /g) |
|-----------------------|-----|-----|----------------------|
| Clinker               | 65  | 75  | 3300                 |
| Pozolana Natural      | 5   | 20  | 5500                 |
| Escória de Alto Forno | 10  | 20  | 2700                 |
| Cinzas Volantes       | 10  | 20  | 6000                 |

Tabela 4 – Composição química mineralógica parcial do cimento

| Componente                     | % em peso     |
|--------------------------------|---------------|
| SiO <sub>2</sub>               | 19,71 – 34,25 |
| Al <sub>2</sub> O <sub>3</sub> | 3,76 – 6,78   |
| CaO                            | 63,76 – 70,14 |
| Fe <sub>2</sub> O <sub>3</sub> | 1,29 – 4,64   |
| MgO                            | 0,00 – 4,51   |
| SO <sub>3</sub>                | 0,20 – 2,07   |
| K <sub>2</sub> O               | 0,31 – 1,76   |
| Na <sub>2</sub> O              | 0,03 – 0,33   |

Nesse sentido, entendo que dentro dos critérios a serem adotados no crédito do IPI, o **coque de petróleo** utilizado como **combustível** se desgasta em contato direto com a produção de **clínquer** que é componente do cimento e assim se enquadram no que está descrito no Parecer Normativo CST nº 65, de 06/11/1979, “que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas”.

Nesse sentido também foi decidido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, por maioria de votos, acórdão n.º **3301-010.662**, em sessão realizada em 28/07/2021, e por concordar com seus fundamentos, que adoto como minhas razões de decidir, transcrevo excerto do voto vencedor da lavra do ilustre Conselheiro Ari Vendramini, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

#### **IPI. GLOSA DE CRÉDITOS. INSUMOS ENSEJADORES DE CREDITAMENTO**

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

E nas razões de decidir, restou consignado:

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

Há quem entenda, tendo em vista a ressalva de não gerarem direito a crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente, que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério

distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

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

No caso, entretanto, a própria análise histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão "incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização" é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores ao RIPI/2010 (inciso I do art. 27 do Decreto nº 56.791/65, inciso I do art. 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários stricto sensu, geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que, embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

A norma constante do direito anterior (inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia, restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito ao crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

O dispositivo constante do inciso I do art. 66 do RIPI/79, por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

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

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

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

Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma

ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida). (...)

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

Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito ao crédito.

**Por todo o exposto, o coque, ao integrar-se ao produto final em exame (cimento) gera direito ao crédito do IPI**

Nesse passo, conclui por reverter a glosa do produto coque de petróleo.

Acerca do **material refratário** o recorrente discorre sobre todo o seu uso no processo industrial, merecendo destaque aos seguintes pontos:

(...)

Vale mencionar, inclusive, que todos os materiais refratários sob exame, além de serem indispensáveis ao processo produtivo, **entram contato direto com o produto em fabricação.**

Impende, pois, notar, que, por sua relevância no processo produtivo industrial, especialmente no processo do cimento e da construção civil, os materiais refratários são inequivocamente classificados como produtos intermediários ou secundários, empregados diretamente no processo de industrialização, nele se consumindo, ou, simplesmente, tornando-se inutilizável em decorrência do processo de industrialização, pelo esgotamento de sua finalidade e propriedades, o que exige sua constante substituição.

Exatamente por isso não se confundem, por exemplo, com bens contabilizados no ativo imobilizado da empresa, muito menos com materiais destinados à reposição ou manutenção do ativo imobilizado.

(...)

Em resumo verificamos nesta breve descrição que o MATERIAL REFRATÁRIO, composto por **TIJOLOS, CONCRETO, X-CONCRETO, ARGAMASSA e HORMIGON** detêm as seguintes características:

*a) Sua finalidade é evitar a dispersão do calor no Forno de Clínquer, aumentando a eficiência térmica, bem como preservando a carapaça metálica do mesmo.*

*b) São desgastados e consumidos com o processo de fabricação do cimento, por causa dos fatores térmicos (cerca de 1450°C), mecânicos e químicos.*

*c) São indispensáveis ao processo produtivo, uma vez que sem sua utilização demandaria um custo maior de produção decorrentes da perda de eficiência e desgaste de peças.*

Diante destas características dos materiais em questão verificamos **que se desgastam e se consomem no processo produtivo**, e consequentemente se enquadram perfeitamente no conceito de produtos intermediários trazidos pelo RIPI (artigo 226, inciso I, do RIPI/2010) **como insumos CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO**.

**E por esta razão os materiais intermediários denominados TIJOLOS, CONCRETO, X-CONCRETO, ARGAMASSA e HORMGON deve ter seus valores de crédito de IPI reconhecidos, dado sua essencialidade e consumo para o processo produtivo que agrava valor ao produto final. (...)**

A questão a ser decidida refere-se à existência ou não de direito a crédito de IPI na aquisição de materiais refratários, se estariam dentro do conceito de produtos intermediários. A considerar os seguintes questionamentos: se tais refratários são utilizados para revestimento interno do forno de clinquerização e outras partes de sua linha de produção, sendo que a sua manutenção requer substituição do revestimento refratário, bem como que o consumo de tais insumos, **tijolo refratário, concreto refratário e argamassa**, ocorre em contato físico com a farinha crua, levando em consideração que o tempo de vida útil destes refratários sejam inferiores a 12 (doze) meses, *juris tantum*, aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos.

Em breve parêntese, no tocante aos princípios contábeis, embora os materiais refratários, vinculem-se à proteção do equipamento, no caso o forno, e não agreguem características peculiares ao produto, as normas e práticas contábeis indicam sua contabilização em separado do equipamento/maquinário, quando tenham vida útil significativamente diferente, como é o caso. Nesse ínterim, cabe recordar o NPC 7 - Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON nº 7 de 18/01/2001, no qual destaco trechos da sua redação:

(...)

30. Os dispêndios subsequentes com ativos imobilizados só são reconhecidos como ativo quando o dispêndio melhora as condições do ativo além de ampliar a vida útil econômica originalmente estimada. Exemplos de melhoramentos que resultam em aumento dos futuros benefícios econômicos incluem:

- a. modificação de um bem da fábrica para prolongar sua vida útil, ou para aumentar sua capacidade;
- b. aperfeiçoamento de peças de máquina para conseguir um aumento substancial na qualidade da produção; e
- c. adoção de novos processos de produção permitindo redução substancial nos custos operacionais anteriormente avaliados.

31. O dispêndio com reparos ou manutenção de ativo imobilizado é incorrido para restaurar ou manter os benefícios econômicos futuros que a empresa pode esperar do padrão originalmente avaliado no desempenho do ativo. Como tal, é usualmente reconhecido como despesa quando incorrido. Por exemplo, o custo de serviços ou revisão da fábrica e dos equipamentos é usualmente uma despesa, uma vez que restaura, em vez de aumentar, o padrão originalmente avaliado de desempenho.

(...)

Após essa breve introdução, importa ressaltar as razões das glosas ratificadas e justificadas pela Delegacia Regional de Julgamento, que transcreveu o voto constante no processo n.º 15983.720031/2014-45 (auto de infração), que enfrenta as questões apresentadas no presente processo, e que julgou procedente o auto de infração, com as seguintes considerações:

(...)

Assim, quanto ao direito alegado na impugnação, faz-se curial anotar o estabelecido na Lei nº 4.502, de 1964, nos termos do art. 226, inciso 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 matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, 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;"

Acrescente-se que os conceitos de “consumidos” e “processo de industrialização” devem respeitar as normas econômicas e contábeis, a legislação do IPI e os atos legais.

Assim, entende-se “consumo” como o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas em decorrência de um contato físico com o material em produção, ou seja, de uma ação diretamente exercida pelo ou sobre este insumo (conforme PN CST n.ºs 65/1979, 181/1974 e 260/1971). **Observe-se que o contato físico está entendido como um elemento “ativo”, participante da “ação” referente ao processo industrial e não algo presente no ciclo operacional do processo industrial em si.**

O “processo de industrialização”, por sua vez, deve ser entendido como a operação industrial em si, ou seja, a transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento e renovação (“ações fim”). **Não inclui neste contexto as “ações meio”,** ou seja as ações que visam o transporte, armazenagem, lubrificação, limpeza ou higienização, as instalações comerciais ou mesmo industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, nem materiais de escritório, manutenção, conservação e limpeza.

(...)

Ademais, **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. 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.

Entendendo ser este processo decorrente do Processo que trata do Auto de Infração, passarei a discorrer sobre esta glosa, da mesma maneira que me pronunciei no processo 15983.720031/2014-45.

Sobre a glosa de materiais refratários a melhor definição consiste na afirmativa de que são empregados para o isolamento térmico dos fornos industriais, com a finalidade de evitar-se a perda de calor para o ambiente externo, possibilitando, assim, a manutenção das temperaturas internas desses fornos, necessárias ao processo de fundição e/ou derretimento dos demais insumos para obtenção do aço, quer nos processos de clínquerização. Ou seja, sua função de isolamento térmico é a mesma.

Nos termos da peça de defesa trata-se de produto que sofre redução de suas propriedades químicas a tal ponto que não possa mais ser reutilizado, logo, ocorre um desgaste imediato e integral, embora não ocorra em um único ciclo de produção, mas que implica em desgastar o produto até que seja necessária a reposição.

O já mencionado Parecer Normativo CST nº 65 dispõe da seguinte premissa:

**Parecer Normativo CST nº 65, de 06/11/1979**

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

A questão já é bem conhecida no CARF, que já enfrentou o tema em diversos julgamentos, contudo com diferentes decisões proferidas.

Por toda construção que busquei ilustrar ao concluir pela reversão da glosa do coque de petróleo, entendendo ser racional considerá-lo como produto intermediário, aqui em relação aos materiais refratários, não assiste razão a recorrente.

Entendo que não há o que se falar em ação direta deste "insumo" sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo, ou seja, ao contrário do que se extrai das funções do coque de petróleo, não se extrai dos materiais refratários, quaisquer alterações das propriedades físicas ou químicas desta ação direta para com o produto final, "cimento". Os refratários (tijolos, argamassa, cimento e concreto) utilizados no isolamento térmico do forno, dado as altas temperaturas necessárias para se obter a fusão e o clínquer, sofrem desgaste pelo uso durante o processo de fabricação do cimento, assim como todo e qualquer maquinário.

Em suma os produtos intermediários têm que obedecer aos seguintes critérios: (i) que se consumam em contato direto com o produto; (ii) que não seja incorporado às instalações industriais, como partes ou peças de máquinas; (iii) que não seja classificável no ativo imobilizado.

Os requisitos (ii) e (iii) quase se confundem, mas são distintos. O (ii) advém do conceito de produtos intermediários e do histórico da legislação do IPI. Para esclarecer o ponto, veja-se o que se extrai do excerto do Parecer CST nº 206/71:

(...)

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

(...)

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

Nesse contexto, por concordar com seus fundamentos, no trato dos materiais refratários, utilizados para proteção de fornos, no caso em litígio, utilizados nas indústrias Siderúrgicas, adoto como minhas razões de decidir o voto vencedor do Acórdão nº **9303-007.143**, em sessão realizada em Julho/2018, da lavra do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que inclusive utiliza os fundamentos do Resp nº 1.075.508-SC, (submetido ao regime do art. 543C do antigo CPC – Recursos Repetitivos):

### PRODUTOS REFRATÁRIOS

A respeito da glosa dos produtos refratários, tijolos, blocos, concreto, massa e argamassa, a matéria deve ser analisada à luz da legislação pertinente.

O art. 164 do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 2002) então vigente, expressamente dispunha que:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, 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 os produtos intermediários, aqueles que embora não se integram no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (negritei)

**Por seu turno, o Parecer Normativo CST nº 65/79 expressamente reconhece que a expressão “consumidos” “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 por este diretamente sofrida”, donde fazem jus ao crédito “as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas independentemente de suas qualificações tecnológicas”, enquadrem-se no conceito de “produtos consumidos”.**

**Sobre o assunto, o referido parecer informa:**

**4.2 – Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integram, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integram nem sejam consumidos na operação de industrialização. Para o contribuinte, todos itens refratários são “produtos intermediários” (PI), mesmo que não se integrem física ou quimicamente ao produto final, mas que se desgastem no curso do processo produtivo. Em verdade, os mesmos destinam-se à manutenção do seu parque produtivo, das máquinas que vão produzir o produto industrializado e que não podem ser confundidas com o próprio processo produtivo e o produto final a ser obtido.**

No Recurso Especial nº 1.075.508-SC, julgado em 23/09/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux, ele bem faz a distinção entre “consumo” do produto e o “mero desgaste” indireto do produto sem ação direta no processo produtivo, que é o caso dos materiais refratários, e que, por isso, não geram direito a crédito de IPI. Desse julgado destaca-se o excerto abaixo transcrito.

Destarte, 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 integram 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.” (destaque meus extraído deste REsp)**

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito do IPI dos insumos que não integram o 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. (sublinhado no original)

O Parecer Normativo 260/71, que trata especificamente deste tema dos refratários, e os acórdãos ...são explícitos quanto à não admissão do crédito de IPI de materiais refratários:

(...)

Embora o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, tenha reformulado parte do entendimento antes fixado no Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, adaptando-o às inovações introduzidas pelo art. 66, inciso I, do RIPI/1979, que prevalecem até hoje, não alterou o entendimento segundo o qual o direito ao crédito não se estende a partes e peças de máquinas em nenhuma hipótese, ou seja, ainda que não incorporadas ao ativo imobilizado e mesmo que, por suas qualidades ou características tecnológicas, se desgastem em razão do contato direto que exercem sobre o produto em fabricação ou que o produto exerce sobre elas. Em tais condições, semelhante direito ao crédito só foi admitido, em virtude das inovações da legislação decorrentes do RIPI/1979, às ferramentas manuais e intermutáveis que não sejam partes de máquinas.

**Ademais, o refratário não agrega qualquer característica ao produto, mas sim ao equipamento: proteção das altas temperaturas, resistência à abrasão e isolamento térmico.**

Em outras espécies de equipamento, como os usados em indústrias químicas, os isolamentos térmicos são colocados no lado de fora dos equipamentos e tubulações, e também têm o objetivo de evitar a perda de calor e variações na temperatura. A única diferença para a siderurgia é que na indústria química não é necessário a proteção da parede interna do equipamento, cuja composição (seja metálica ou não), já oferece resistência à abrasão e ao ataque químico.

Os refratários colocados no interior de fornos terão sempre a função de proteger a parede metálica do forno, evitando o seu derretimento, ataque químico e perda de calor. E a função dos fornos será sempre a mesma: a queima de combustível gerando calor, que se pretende transferir a uma substância que se quer aquecer. Fica claro que o refratário faz parte do equipamento, e este tem a função de transferir calor gerado pela queima do combustível para a substância de interesse.

Não se questiona que o refratário tem contato com o produto. Mas este contato não tem o objetivo de agregar ao produto alguma característica especial. Se não houvesse a necessidade de proteger a parte interna do equipamento, os refratários seriam colocados do lado de fora, apenas com a função de isolamento térmico. E não teriam qualquer contato com o produto. Assim, o fato de ocorrer ou não contato com o produto fabricado não modifica as qualidades ou características tecnológicas dos refratários, que de qualquer maneira não podem ser incluídos entre as matérias-primas e os produtos intermediários a que se refere a segunda parte do art. 226 do RIPI/2010.

A interferência nas propriedades do aço pela agregação de partículas do refratário é algo indesejado, um efeito colateral negativo, algo que deve ser minimizado tanto quanto possível. E tal efeito negativo só é aceito e suportado em nome do benefício de proteção do equipamento. Não há dúvida de que o

refratário entra em contato com o aço. O que se questiona é se o refratário faz ou não parte de um equipamento. E a resposta é SIM. Todos os equipamentos que terão contato direto com o metal líquido já são construídos com a cobertura refratária, e não podem ser usados em separado.

Ou seja, os refratários aqui tratados são empregados nas indústrias siderúrgicas para o isolamento térmico dos fornos e panelas industriais, com a finalidade de evitar-se a perda de calor para o ambiente externo, possibilitando, assim, a manutenção das temperaturas internas desses fornos e panelas necessárias ao processo de fundição e derretimento dos demais insumos para obtenção do aço. A substituição do material refratário danificado é um custo de manutenção no equipamento. Ele se desgasta com o uso do equipamento (do mesmo modo que o pneu de um caminhão, os rolamentos de um motor, etc). Não aumenta sua vida útil, apenas o mantém em funcionamento.

Embora sejam repostos com frequência devido às altíssimas temperaturas a que são submetidos, os refratários guardam similaridade não com MP e PI, mas sim com os bens do ativo permanente, pois apenas recondicionam os equipamentos ao seu estado funcional, restabelecendo a sua condição de uso.

**Portanto, concluo os que materiais refratários (tijolos, blocos, concreto, massa e argamassa) não geram direito ao crédito do IPI, pelo que escoreita a glosa dos mesmos.**

Nesse mesmo sentido encaminhou o voto do relator, Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, no Acórdão n.º **9303-011.429**, em sessão realizada em 18/05/2021, que referendou e adotou como razões de decidir, o voto do Presidente em exercício e Relator, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, no Acórdão, nº **9303-007.865 (ementa abaixo)**, que também transcreveu trechos do Voto Vencedor, Acórdão nº **9303-007.143, em sessão realizada em 11/07/2018**, do ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, passando a adotá-los como razões de decidir, aqui citado.

Importante frisar que o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, no Acórdão n.º **9303-011.429**, restou vencido, por determinação do art. 19 E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento (voto de qualidade), assim como os demais acórdãos citados, que também foram decididos por voto de qualidade, contudo antes das alterações promovidas pela lei citada.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI**  
Período de apuração: 01/06/2009 a 30/04/2014

(...)

#### **DIREITO AO CRÉDITO. MATERIAIS REFRAATÓRIOS. INEXISTÊNCIA**

**A.** 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 9303-007.865, em sessão realizada em 23 de janeiro de 2019).

### **Conclusão**

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de crédito relativo ao coque de petróleo, negando provimento em relação ao crédito decorrente das aquisições de refratários.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator