



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13116.720863/2012-93</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3201-011.906 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 18 de junho de 2024                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | VOTORANTIM METAIS S.A.                               |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CRÉDITO. COQUE DE PETRÓLEO. COMBUSTÍVEL. IMPOSSIBILIDADE.

O coque de petróleo utilizado como combustível na geração de energia na etapa de beneficiamento e na área de utilidades, ou seja, fora do ambiente do forno de redução, não se configura matéria-prima ou produto intermediário, não ocasionando, portanto, direito à apuração de crédito do imposto.

IPI. MATERIAIS REFRAATÓRIOS, LONA DE FILTRO, CORREIA TRANSPORTADORA. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram desgaste no processo industrial, incorporando-se por ação direta sobre o produto, 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.

IPI. CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE DINAMITE. PRODUTO UTILIZADO NA FASE ANTERIOR A INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Atividade de Mineração e Lavra, que ocorre fora da planta industrial conhecida como extrativista (primária), fora do processo industrial. Nenhum material utilizado nesta atividade, como a dinamite, pode gerar crédito de IPI, nos termos da legislação vigente, artigo 226 do RIPI.

AQUISIÇÃO DE FLOCULANTES. CRÉDITO DO IPI. IMPOSSIBILIDADE.

Floculantes, produtos químicos destinados ao tratamento da água, não dão direito a crédito do IPI.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) pelo voto de qualidade, quanto aos créditos decorrentes da aquisição de coque de petróleo utilizado como combustível na geração de energia na etapa de beneficiamento e na área de utilidades, vencidos os conselheiros Márcio Robson Costa e Flávia Sales Campos Vale, que davam provimento; (ii) por maioria de votos, em relação aos créditos decorrentes da aquisição de refratários não consumidos na produção (não utilizados no forno de redução), vencida a conselheira Flávia Sales Campos Vale, que dava provimento, e, (iii) por unanimidade de votos, em negar provimento quanto aos demais itens do recurso. Os conselheiros Márcio Robson Costa, Marcelo Enk de Aguiar e Flávia Sales Campos Vale votaram na reunião de maio de 2024. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-011.904, de 18 de junho de 2024, prolatado no julgamento do processo 13116.720861/2012-02, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Documento Assinado Digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Enk de Aguiar, Márcio Robson Costa, Flavia Sales Campos Vale, Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) nº 41361.70867.280910.1.1.01-5889. O pedido é referente ao crédito de IPI, apurado no 2º trimestre de 2010.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

IPI. GLOSA. CRÉDITOS INDEVIDOS.

Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados podem creditar-se do IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. Incluir-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários exige que os bens guardem semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários “*stricto sensu*”.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo as despesas com gastos gerais de fabricação, ou seja, os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos ou necessários ao seu acionamento, suas partes, peças e acessórios.

O “contato físico” com o produto em fabricação, ou com a matéria prima, é insuficiente para garantir o direito ao crédito do IPI. É preciso que ocorra o contato físico e, cumulativamente, que o consumo ou desgaste do insumo decorra de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, consumo ou desgaste esses indispensáveis ao processo produtivo (e não como circunstância acidental, ou, mais apropriadamente, incidental).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA.

Indefere-se perícia reputada prescindível para a solução do litígio.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com a decisão o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando, em síntese:

03. MÉRITO: DAS RAZÕES DA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

03.1. DA ATIVIDADE DE MINERAÇÃO E LAVRA COMO PARTE INTEGRANTE DO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE

03.2. DA ILEGÍTIMA GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE COQUE DE PETRÓLEO, MATERIAIS REFRATÁRIOS E FLOCULANTE

03.2.1. COQUE DE PETRÓLEO:

03.2.2. MATERIAL REFRATÁRIO:

03.2.3. LONA DE FILTRO

03.2.4. FLOCULANTE

04. DA CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA

Esse é o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto às **glosas a) dos créditos de IPI sobre a correia transportadora, b) dos floculantes, c) de créditos de IPI sobre produto em relação ao qual não houve creditamento, d) da dinamite, e) da lona de filtro e (f) do material refratário (argamassa, massa, tijolos isolantes)**, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade para seu conhecimento. Não foram arguidas preliminares.

Conforme já relatado, o presente processo trata de pedido de ressarcimento, homologado parcialmente e nos termos que constou no voto da DRJ a glosa de créditos indevidos foi objeto do auto de infração tratado no PAF n.º nº 13116.720586/2012-19 que terá seu mérito tratado nestes autos pelas razões a seguir reproduzidas do julgado *a quo*:

Inicialmente cabe destacar que a glosa de créditos indevidos foi objeto da lavratura de Auto de Infração constante do processo administrativo nº 13116.720586/2012-19. Este Auto foi julgado por esta Terceira Turma da DRJ, em 08 de maio de 2014, e teve a seguinte decisão proferida no Acórdão de nº 10-49.904:

***Vistos, relatados e discutidos os autos, acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, não conhecer da impugnação, e julgar inepto o auto de infração por não haver exigência de crédito tributário.***

Como na referida peça fiscal não havia crédito tributário a ser exigido, o mérito das glosas não foi analisado. Essa questão será enfrentada no presente processo tendo em vista o indeferimento de valores solicitados a título de ressarcimento.

Ressalte-se que, sobre os valores indeferidos a título de ressarcimento, foi aplicada multa de 50%, com base no §15 do art. 74 da Lei nº 9.430/96. A referida multa foi objeto de impugnação constante do processo administrativo nº 13116.721563/2014-93 (**Situação: Arquivado em 01/08/2019**). **Grifos meus.**

Desta feita, o mérito do auto de infração, cujo termo de verificação fiscal encontra-se nas fls.51/75, será julgado nestes autos, embora o objeto seja um pedido de ressarcimento com compensação, cujo despacho decisório encontra-se nas fls. 76/79.

As razões da autuação e da não homologação do pedido de ressarcimento na sua totalidade são descritas pela autoridade fiscal como indevida utilização de créditos de IPI sobre materiais que não se enquadram no conceito de *“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”*.

Os produtos sobre os quais o contribuinte buscou creditar-se e os créditos concedidos foram resumidos no Despacho decisório conforme abaixo reproduzo:

Os créditos do IPI foram contabilizados em virtude de aquisição dos seguintes materiais:

- Coque de petróleo
- Floculante
- Lona de filtro
- Dinamite, cordel
- Material refratário
- Correia transportadora

Todo o processo produtivo está detalhados nas fls. 63 a 65.

Resumidamente, as inconsistências detectadas pela fiscalização foram:

Em primeiro lugar, nenhum material utilizado na fase de mineração e lavra (dynamite, cordel detonante, espoleta, estopim....) pode gerar crédito de IPI, por configurar atividade extrativista (primária), não sendo considerada uma etapa do processo industrial.

Com relação ao coque, floculante e material refratário apenas foram mantidos os créditos do IPI quando os materiais adquiridos tiveram contato direto ou sofreram algum tipo de alteração com o produto em fabricação.

A tabela abaixo, elaborada com base no trabalho efetuado pela fiscalização, demonstra os créditos a que a empresa tem direito, após as glosas efetuadas:

| 2009    | Glosa Mineração | Glosa Coque | Glosa Floculante | Glosa Refratário | Glosa Total | Crédito RAUPI | Crédito Correto |
|---------|-----------------|-------------|------------------|------------------|-------------|---------------|-----------------|
| 10/2009 | 4.983,08        | 81.176,61   | 1.193,93         | 1.342,72         | 88.696,34   | 94.704,94     | 6.008,60        |
| 11/2009 | 2.554,72        | 71.976,05   | 1.641,25         | 23.110,84        | 99.282,86   | 105.686,68    | 6.403,82        |
| 12/2009 | 3.809,33        | -           | 1.773,59         | 27.092,15        | 32.675,07   | 29.589,92     | -               |
| Total   |                 |             |                  |                  |             |               | 12.412,42       |

O Recurso Voluntário inicialmente detalhou a atividade do contribuinte e tratou de rebater os insumos objeto das glosas, fazendo referência ao que constou no laudo técnico apresentado junto com a manifestação de inconformidade, vejamos:

O laudo técnico (doc. 04 da Manifestação de Inconformidade) demonstra de forma cristalina que o coque de petróleo e materiais refratários fazem parte da cadeia produtiva da Recorrente e são consumidos durante as etapas do seu processo produtivo, entrando em contato direto com o produto final.

A legislação do IPI assegura ao contribuinte desse tributo o direito ao crédito do imposto pago na aquisição de insumos de produção aplicados no processo de fabricação, conforme se verifica do art. 153, I, da CF:

*"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*( ...)*

*IV - produtos industrializados;*

*( ...)*

*§ 30 O imposto previsto no inciso IV:*

*( ...)*

*II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;"*

As normas infraconstitucionais que criaram e regulamentaram o IPI, ou seja, o art. 25 da Lei no 4.502/64 e o Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto no 7.212/10, asseguraram a não-cumulatividade do imposto ao estabelecerem que os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se, *in verbis*:

*"I - do imposto relativo à 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". (Destaques deste Relator)*

Nota-se, desta forma, que não há qualquer exigência no sentido de que o material utilizado no processo de fabricação do produto final tenha de exercer ação física direta sobre o produto em fabricação, ou desse produto sobre aquele material, como quis fazer crer o v. acórdão recorrido.

Em outras palavras, segundo a legislação do IPI, basta que o material seja consumido no processo de industrialização para ensejar o creditamento do imposto pago na sua aquisição.

Ainda que assim não fosse, fato é que todos os produtos descritos (coque de petróleo, materiais refratários e lona de filtro) que tiveram os créditos glosados integral o produto final ou são consumidos em contato direto com o carbonato de níquel, razão pela qual, passa-se a análise detida de cada um dos itens.

Dentro desse contexto, passamos a analisar os itens glosados.

### **MATERIAL REFRAATÁRIO (argamassa, massa, tijolos isolantes)**

Sobre essa glosa a DRJ utilizou trechos do PN CST nº 260/71, concluindo que:

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. 164 do RIPI/2002.

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 matéria-prima (MP) e produto intermediário (PI), mas sim com os bens do ativo permanente, pois apenas recondicionam os equipamentos ao seu estado funcional, restabelecendo a sua condição de uso.

Assim, os materiais refratários usados nas operações de mineração se perdem/consomem/desgastam mesmo sem haver incorporação ao produto. Mas essa perda não é necessariamente reflexo do processo de industrialização, e sim, decorrência natural, constituindo um desgaste ligado as despesas com a manutenção do equipamento (substituição e conserto de peças e outros reparos mais ou menos constantes e previsíveis), constituindo um dos itens obrigatórios dos orçamentos financeiros das indústrias. São custos/gastos de manutenção.

Neste sentido, tem-se a decisão judicial nos autos do **Recurso Especial nº 1075508-SC**, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, datada de 23 de setembro de 2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux, em que se fez 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, com destaque para o trecho 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 integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'.*

*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.*

*No mesmo diapasão, confirmam-se as ementas dos seguintes julgados das Turmas de Direito Público:*

*(...)*

**'TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO DE VALORES PAGOS NA AQUISIÇÃO DE BENS DE USO E CONSUMO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. DESGASTE INDIRETO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO AO CRÉDITO.**

**1. "A dedução do IPI pago anteriormente somente poderá ocorrer se se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou, não se incorporando, são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral". (RESP 30.938/PR, Rel. Min. Humberto Gomes De Barros, DJ de 07.03.1994; RESP 500.076/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, DJ de 15.03.2004).**

**2. No caso dos autos, ficou assentado que os bens de uso e consumo sofreram desgaste indireto no processo produtivo, não sendo cabível o creditamento do IPI pago na sua aquisição.**

**3. Recurso especial a que se nega provimento.' (REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006) (...)**

*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."*

Nesse contexto, a decisão judicial nos autos do supramencionado Recurso Especial nº 1.075.508-SC (submetido à sistemática dos recursos repetitivos, repita-se), ratificou o posicionamento de que bens que não são consumidos de forma imediata e integral no curso do processo de industrialização não permitem o creditamento do IPI destacado das suas aquisições. São, em verdade, bens que sofreram desgaste indireto no processo produtivo, devendo integrar o custo de produção da empresa.

Assim, os **materiais refratários** não geram direito ao crédito do IPI, razão pela qual não merecem prosperar os argumentos apresentados pelo manifestante.

São as seguintes alegações da recorrente:

Diferentemente do quanto alegado no v. acórdão de fls. 220/234 no sentido de que " (...) *os materiais refratários usados nas operações de mineração se perdem/consomem/desgastam mesmo sem haver incorporação ao produto. Mas essa perda não é necessariamente reflexo do processo de industrialização, e sim, decorrência natural, constituindo um desgaste ligado as despesas com a manutenção do equipamento (substituição e conserto de peças e outros reparos mais ou menos constantes e previsíveis), constituindo um dos itens obrigatórios dos orçamentos financeiros das indústrias. São custos/gastos de manutenção*", fato é que tais insumos tem contato direto com os minérios quando colocados nos fornos, transmitindo calor e viabilizando os processos químicos necessários à produção do produto final, conforme se demonstrará:

Os materiais refratários como argamassa, massa, tijolos isolantes são utilizados para revestir os reatores de altas temperaturas (Câmara de combustão para secagens e geração de vapor e em fornos de redução). Os revestimentos são indispensáveis para proteger a carcaça metálica dos reatores e da Câmara de combustão mantendo a eficiência térmica dos reatores.

No forno de redução dos minérios, estes são carregados no forno e se movimentam continuamente em contato com os revestimentos desgastando-se por abrasão. O minério de níquel entra em contato direto com os revestimentos refratários dos fornos de redução.

Além disso, nas secagens e produção de vapor d'água, os gases quentes são geradores nas câmaras de combustão. Estes são revestidos de tijolos ou massas refratárias. Já nas secagens, os gases quentes gerados entram em contato com os revestimentos refratários e com os materiais em processamento (minério ou carbonato de níquel).

(...)

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 redução de minérios e reatores de alta temperatura, sendo que a sua manutenção requer substituição do revestimento refratário, bem como que o consumo de tais insumos, argamassa, massa, tijolos isolantes, ocorre em contato físico com o níquel, 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 íterim, 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 subseqüentes 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.

(...)

Nesse sentido a melhor definição consiste na afirmativa de que são empregados para o isolamento térmico do forno de redução de minérios e reatores de alta temperatura, com a finalidade de evitar-se a perda de calor para o ambiente externo, possibilitando, assim, a manutenção das temperaturas internas desses recipientes, necessárias ao processo de fundição e/ou derretimento dos demais insumos para obtenção do produto final.

Importante trazer à baila, o já mencionado Parecer Normativo CST nº 65, no sentido de reiterar suas principais premissas que se aduna ao litígio, afim de dirimir quaisquer dúvidas:

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

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.**

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

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, "níquel". Os refratários (argamassa, massa, tijolos isolantes)

utilizados no isolamento térmico, dado as altas temperaturas necessárias para se obter a fusão, sofrem desgaste pelo uso durante o processo de fabricação do carbonato de níquel, 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 e 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 e m 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 o 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 na produção de Carbonato de Níquel, 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 ao abordar o produto da fiscalizada, no caso, uma Indústria Siderúrgica, utiliza inclusive, os fundamentos

do **Resp nº 1.075.508-SC**, (submetido ao regime do art. 543C do antigo CPC – Recursos Repetitivos):

#### **PRODUTOS REFRAATÓRIOS**

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 RPI/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 integrando 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 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 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 integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem 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 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.” (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 a 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 escorreita a glosa dos mesmos.**

Nesse mesmo sentido encaminhou o voto do relator, ex-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, ex-Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, no Acórdão, n.º **9303-007.865 (ementa abaixo)**, que também transcreveu trechos do Voto Vencedor, Acórdão n.º **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 ex-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.** Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofrem 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).

Conclui, portanto, em manter a glosa sobre os materiais refratários.

**LONA DE FILTRO.**

Sobre essa glosa o julgado *a quo* destacou que não exercem na operação de industrialização função análoga a MP ou PI, vejamos:

Em relação às partes e peças, destinam-se à manutenção do parque produtivo da indústria, 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. Para o desgaste dessas partes e peças existe a depreciação contábil ou o custo operacional, fato que as exclui do crédito de IPI.

Mesmo que tais bens não façam parte do ativo da empresa (pelo pequeno valor ou pela vida útil inferior a um ano), importante destacar que qualquer parte, peça ou elemento pertencente a qualquer bem, máquina ou equipamento do ativo imobilizado ou não **está fora do conceito de matéria-prima e de produto intermediário**, de vez que se **destina sempre a manter, prolongar, recompor, recuperar, restabelecer a condição de uso do equipamento utilizado na obtenção do produto novo**. Portanto, não exercem na operação de industrialização função análoga a MP ou PI. O custo de tais bens, se não integrarem o ativo permanente, são considerados despesas operacionais e não crédito básico de IPI.

Vale destacar que, sobre partes e peças de máquinas, o Parecer CST nº 65, de 1979, é taxativo: em sendo partes e peças de máquinas, não é possível a admissão do crédito, independentemente de quaisquer outras condições que provoquem no

dispositivo seu rápido consumo, ou da sua não inclusão no ativo permanente e até mesmo do seu contato com o produto em fabricação.

Assim sendo, também não devem gerar direito a crédito as aquisições de **correias transportadoras e lonas de filtro**.

A recorrente, por sua vez, alega que:

(...)

Em relação as lonas de filtro, o v. acórdão entendeu que "(...) *está fora do conceito de matéria-prima e de produto intermediário, de vez que se destina sempre a manter, prolongar, recompor, recuperar, restabelecer a condição de uso do equipamento utilizado na obtenção do produto novo.*"

Contudo, conforme se verifica do laudo técnico (**doc. 04 da Manifestação de Inconformidade**) referidas lonas são bens consumidos no processo produtivo, na medida em que diminuem a umidade do carbonato de níquel. Sem tais lonas, a secagem do carbonato de níquel não seria eficaz, impossibilitando a formação de referido concentrado:

(...)

Sobre essa glosa, assim como externei meu entendimento com relação aos materiais refratários, adoto a mesma linha de raciocínio, qual seja: não se questiona o seu contato com o produto, mas este contato não tem o objetivo de agregar ao produto alguma característica especial. Assim, não modificando as qualidades ou características, ou ainda, não se incorporando ao carbonato de níquel, não pode ser incluído entre as matérias-primas e os produtos intermediários a que se refere a segunda parte do art. 226 do RIPI/2010.

Assim, concluo por manter a glosa.

#### **DINAMITE.**

A glosa sobre a dinamite foi mantida pela DRJ conforme se verifica no destaque abaixo:

(...)

Ora, retornando aos fatos, “dinamite, cordel detonante, espoleta, estopim e outros”, empregados na referida extração de minérios, bem como produtos “Coque de Petróleo, Floculante, Material Refratário” empregados nas etapas posteriores à mineração e glosados pela fiscalização, em si, são bens que **não guardam semelhança alguma** com as matérias primas e os produtos intermediários “*stricto sensu*”, uma das condições para admitir o crédito do IPI, segundo a detalhada análise efetuada pelo Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

(...)

Com a finalidade de reverter a glosa o Recurso sustenta que:

A dinamite e o correspondente cordel é utilizado ainda na fase de mineração, para explodir as rochas e permitir a sua exploração pela Recorrente.

De fato, somente com a explosão da rocha é possível a sua redução em pedaços menores para serem transportadas para a fase industrial da Recorrente.

Sem a explosão das rochas a atividade industrial da Recorrente não seria possível, a não ser que comprasse a rocha de terceiros.

Desta forma, deve ser reformado o v. acórdão recorrido para garantir o direito ao crédito da aquisição de dinamite e seu cordel, tendo em vista serem essenciais no processo extrativista da Recorrente.

(...)

Evidente que a utilização da dinamite se dá em etapa anterior à industrialização, que foge completamente do conceito de *matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados*. Concordo, portanto, com as razões do relatório fiscal, nos destaques que abaixo reproduzo:

16. Como podemos observar, com base em todos os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo, a sua primeira atividade é a de **Mineração e Lavra**, que ocorre fora da planta industrial, a uma distância de 8 quilômetros, em média. Tal atividade é, reconhecidamente, extrativista (primária), e não é um processo industrial. Sendo assim, **nenhum material** utilizado nesta atividade (dinamite, cordel detonante, espoleta, estopim, e outros) **pode gerar crédito** de IPI (fls. 379-381), em respeito à legislação que regulamenta este imposto (parágrafo 14, acima). Em resumo, devemos glosar os seguintes valores, em 2009 e 2010, correspondentes ao material utilizado na atividade de mineração e lavra, e cujo crédito o sujeito passivo pleiteia na apuração do IPI:

Pelo exposto, mantenho a glosa sobre a dinamite.

**DA GLOSA DOS FLOCULANTES. GLOSA DE CRÉDITOS DE IPI SOBRE PRODUTO EM RELAÇÃO AO QUAL NÃO HOUE CREDITAMENTO.**

Com a finalidade de reverter a glosa o Recurso sustenta que:

(...)

A glosa do crédito de IPI deste item decorreu de um equívoco dos d. agentes autuantes que somaram o total de floculantes (tratamento de água – o sulfato de alumínio ferroso e o de decantação - floculante polytrek Enztrek), para através do indevido rateio glosar parte dos créditos apropriados sobre o produto utilizado exclusivamente na decantação.

Pelo cálculo das toneladas de produtos utilizados é fácil constatar o equívoco da fiscalização, que acabou por glosar créditos legítimos de insumo utilizado na etapa de decantação como se parte fosse tratamento de água.

Nem se alegue que o floculante Floculante Polytrek Enztrek, utilizado para decantação, não daria direito ao crédito, na medida em que entra em contato direto com o carbonato de níquel, conforme se verifica do laudo técnico (doc. 04 da Manifestação de Inconformidade):

|                        |                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                        |
|------------------------|--------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| floculante<br>39059048 | Lavagem /<br>decantado-<br>res | Após a lixiviação a solução necessita ser purificada (elimina Manganês magnésio e cobre) por precipitação com adição de reagentes. Na precipitação formam-se partículas extremamente finas de difícil separação sólido/líquido. O FLOCULANTE aglomera partículas sólidas finas contidas na poupa e facilita a separação por decantação (separação sólido/líquido). O flocculante é também utilizado no tratamento de água com a mesma finalidade (aglomerar partículas sólidas para facilitar a separação). É um insumo consumido no processo. | O flocculante entra em contato direto com o material em processamento. |
|------------------------|--------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|

Dessa forma, é patente que o presente Recurso Voluntário deve ser provido para cancelar a glosa dos créditos de IPI sobre a aquisição de sulfato de alumínio ferroso, eis que a Recorrente não se apropriou dos créditos de IPI na aquisição de produto em questão.

Sobre esse equívoco que a recorrente atribui à fiscalização, é importante destacar que no relatório fiscal consta informação no sentido de que o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos sobre a quantidade de flocculante utilizado mensalmente, empregado nas atividades de lavagem, decantação, purificação da solução de níquel, no qual após as conclusões da fiscalização não houve manifestação por parte do sujeito passivo. Veja-se:

9. Em 05/12/2011, enviamos ao sujeito passivo um Termo de Intimação (fls.329-330), solicitando que fossem expressas em números as informações que o Sr. Thiago e a Sra. Stefanie nos haviam passado, durante a visita de 28/11/2011 (parágrafo 7, acima). Os números solicitados foram os seguintes:

9.1 – A quantidade de coque de petróleo utilizado, mensalmente, no período em análise;

9.2 – Discriminar quanto do coque de petróleo utilizado foi aplicado nas etapas/processos de beneficiamento, redução, e utilidades;

9.3 – Discriminar quanto do coque de petróleo utilizado na etapa de redução entrou no forno misturado ao minério, e quanto entrou separado (na câmara de combustão);

9.4 – A quantidade de flocculante utilizado, mensalmente, no período em análise;

9.5 – Discriminar quanto do flocculante utilizado, mensalmente, foi empregado nas atividades de lavagem, decantação, purificação da solução de níquel, e no tratamento das águas industriais;

9.6 – Discriminar, mensalmente e por equipamento, a quantidade de material refratário utilizado (tijolos, concreto, etc.), detalhando a fase em que cada equipamento é empregado, e como se dá o contato entre o material refratário e o minério.

10. Em 26/12/2011, enviamos ao sujeito passivo um Termo de Ciência da Continuidade da Ação Fiscal (fls. 331-332).

11. Em 30/12/2011, recebemos do sujeito passivo um requerimento de prazo suplementar de 20 dias, para atender o Termo de Intimação de 05/12/2011 (fls. 333-342).

12. Em 23/01/2012, o sujeito passivo nos enviou a resposta ao Termo de Intimação de 05/12/2011 (fls. 343-345), sendo que os itens de 1 a 5 vieram gravados em meio magnético (planilhas).

(...)

14. Em 07/03/2012, enviamos ao sujeito passivo um Termo de Constatação (fls. 370-371), mostrando nossa conclusão a respeito das quantidades de coque de petróleo, floculantes e refratários utilizados nas diversas atividades da planta industrial de Niquelândia (GO), e abrindo prazo, para que se manifestasse, caso necessário. Não houve contato, nem manifestação, por parte do sujeito passivo.

Destaques para os excertos abaixo, extraído da decisão *a quo*:

Quanto à argumentação da manifestante de que se apropria de créditos do produto “floculante” apenas nas etapas de decantação, e que fiscalização acabou por glosar créditos legítimos de insumo utilizado na decantação como se fosse parte utilizada no tratamento de água, não lhe assiste razão.

Segundo o Termo de Verificação da Infração, integrante do auto de infração das glosas, os valores utilizados no tratamento de água e no processo de decantação estão corretamente separados. **Segundo o mesmo Termo, as glosas foram efetuadas apenas em relação ao floculante utilizado no tratamento de água** e os dados utilizados para o cálculo teve por base as informações fornecidas pelo próprio fiscalizado às fls. 351 do Auto de Infração (PA nº 13116.720586/2012-19). Portanto, sendo os dados fornecidos pelo próprio manifestante sobre a utilização do floculante no processo produtivo (quantidades para tratamento de água e para decantação) não se vislumbra qualquer erro de cálculo da fiscalização.

Demonstrada a incompatibilidade do presente pleito com a legislação do IPI, prescindível se torna a realização da perícia solicitada pelo manifestante, pois segundo o disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 1993, “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, observado o disposto no art. 28, in fine”.

Ora, uma vez que para formar a sua convicção este julgador não necessitou de outros elementos senão os já constantes dos autos, representados pela documentação nele inserida e pela argumentação do contribuinte, desnecessária é a realização da perícia solicitada para o desfecho da presente lide.

Diante o exposto, é possível concluir que apenas o que foi declarado como passível de gerar crédito é que foi glosado, logo, se não houve apropriação de crédito sobre a aquisição de sulfato de alumínio ferroso, como afirma a ora recorrente, a glosa não teria qualquer efeito.

Assim coaduno com as razões da decisão *a quo*, que no detalhe, frente as partições das rubricas, “tratamento de água e processo de decantação”, manteve a glosa apenas em relação ao floculante utilizado no tratamento de água.

#### **DA GLOSA DOS CRÉDITOS DE IPI SOBRE A CORREIA TRANSPORTADORA.**

A recorrente trata sobre o item defendendo que:

(...)

A correia transportadora é um equipamento que serve para o transporte do minério ao longo do processo industrial, levando o minério de uma fase para outra, de maneira que tinha contato direto com o minério em fase de industrialização.

A compra do referido equipamento foi registrada sob o CFOP 2101, que é utilizado na entrada de equipamentos que são utilizados no processo de industrialização como pode ser verificado em fls. 9 do Laudo Pericial já apresentado nos autos:

(...)

Uma vez que a utilização da correia transportadora é essencial no processo produtivo da Recorrente e que este equipamento tem contato direto com o material durante o seu processo produtivo, razão pela qual deve ser reformado o despacho decisório para garantir o direito ao crédito de IPI.

Tal como já externado nos itens “materiais refratários” e “lona de filtro”, entendo que a correia transportadora não se enquadra no conceito de *matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados*.

Assim reproduzo o que já destaquei anteriormente, não se questiona o seu contato com o produto. Mas este contato não tem o objetivo de agregar ao produto alguma característica especial. Assim, o fato de ocorrer ou não contato com o produto fabricado não modifica as qualidades ou características da correia transportadora, 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 e por essa razão mantenho a glosa.

Quanto **aos créditos decorrentes da aquisição de coque de petróleo utilizado como combustível na geração de energia na etapa de beneficiamento e na área de utilidades**, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Tendo sido designado redator do voto vencedor em relação à matéria “créditos decorrentes da aquisição de coque de petróleo utilizado como combustível na geração de energia na etapa de beneficiamento e na área de utilidades”, passo a discorrer acerca da posição que restou vencedora na turma.

Os presentes autos cuidam de **despacho decisório** em que se deferiu apenas parte do **pedido de ressarcimento de IPI**, em razão da glosa de créditos do imposto.

Foram glosados todos os créditos relativos a aquisições de bens utilizados na **atividade extrativista** (mineração e lavra), quais sejam: dinamite, cordel detonante, espoleta, estopim e outros.

Quanto às etapas ocorridas na **planta industrial (produção de carbonato de níquel)**, foram mantidos somente os créditos decorrentes da aquisição de coque e de refratários utilizados no forno de redução, ou seja, na parte em que tais

produtos são misturados ao minério de níquel ou consumidos, sendo glosados os demais créditos referentes ao coque utilizado na **geração de energia** na etapa de beneficiamento e na área de utilidades (caldeira) e a refratários não consumidos na produção, pois, nesses casos, eles não entram em contato direto com o bem que está sendo produzido.

Glosados, também, os créditos relativos ao **floculante** utilizado no tratamento de água.

Não se pode perder de vista, que o IPI incide sobre a saída do estabelecimento industrial de produtos fabricados pelo sujeito passivo, havendo a previsão de desconto de créditos somente nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de apresentação, mas desde que tais itens se consumam no processo produtivo em contato direto com o produto em fabricação.

Dessa forma, não se tendo por configuradas essas condições, os bens adquiridos, ainda que relevantes para a consecução do objeto social da pessoa jurídica em sua totalidade (fases extrativista e industrial), não geram direito a crédito do imposto, sendo esse o fundamento utilizado pela fiscalização para glosar os créditos relativos a bens utilizados na **atividade extrativista** de mineração e lavra (dinamite, cordel detonante, espoleta, estopim e outros) e a bens que, embora utilizados no processo industrial, não se consomem em contato direto com o produto em fabricação (coque utilizado na geração de energia, refratários não utilizados em fornos de redução e floculante utilizado no tratamento de água).

Tais conclusões da fiscalização não colidem com o conteúdo dos laudos técnicos apresentados pelo Recorrente, pois, se de um lado, tais laudos descrevem as funções dos diferentes bens adquiridos e aplicados nas fases extrativista e produtiva, de outro, a fiscalização se pautou nas regras tributárias aplicáveis ao IPI.

Na legislação do IPI, diferentemente da legislação das contribuições PIS/Cofins não cumulativas, o fator determinante na apuração de créditos, conforme já dito, é a aquisição de bem que será consumido em contato direto com o produto em fabricação, na condição de matéria-prima ou produto intermediário, e não apenas a sua relevância na consecução do objeto social da pessoa jurídica.

Assim, os bens utilizados nas atividades de mineração e lavra (dinamite, cordel detonante, espoleta, estopim e correia transportadora), conforme já apontou o relator, embora essenciais à obtenção da matéria-prima que será utilizada na produção de carbonato de níquel, não se caracterizam como bens consumidos no processo industrial *stricto sensu*, condição essa imprescindível para que se tenha por cumpridas as exigências da legislação do IPI relativamente ao desconto de créditos do imposto.

Da mesma forma, os bens consumidos ou utilizados no processo industrial mas sem contato direto com o produto em fabricação também não asseguram o

direito a crédito, pois, de acordo com o Parecer CST nº 65/1979, tais bens devem ser consumidos “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 súmula CARF nº 183, embora se referindo, especificamente, ao crédito presumido de IPI, adota esse mesmo fundamento, *verbis*: “O valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, energia elétrica e combustíveis, empregados em atividades anteriores à fase industrial do processo produtivo, não deve ser incluído na base de cálculo do crédito presumido do IPI, de que tratam as Leis nºs 9.363/96 e 10.276/01. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).”

Tratando-se de IPI, não se pode recorrer ao conceito de “insumo do insumo” albergado pela legislação das contribuições PIS/Cofins não cumulativas, pressuposto esse que autoriza o desconto de créditos de bens e serviços adquiridos tanto na fase agrícola quanto na fase industrial, pois a legislação do IPI admite o crédito apenas em relação a matérias-primas e produtos intermediários aplicados diretamente no processo industrial.

Para delimitar o direito ao desconto de créditos, a legislação das contribuições não cumulativas se reporta a “bens e serviços, utilizados como insumo na **prestação de serviços** e na **produção** ou **fabricação** de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes” (art. 3º, *caput*, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 - grifos nossos), abarcando, portanto, as atividades de prestação de serviços, produção e fabricação, dada a abrangência normativa que distingue referida tributação, pois as contribuições PIS/Cofins incidem sobre o faturamento ou receita, independentemente de se tratar da venda de produtos industrializados ou de quaisquer outros, inclusive na prestação de serviços.

Já o IPI, nos casos da espécie ora analisada, incide na saída do estabelecimento de produtos industrializados (inciso IV do art. 153 da Constituição Federal e art. 46 do CTN), num escopo deveras restrito que afasta eventuais interpretações mais abrangentes que possam querer atingir atividades outras, como aquelas que precedem a atividade industrial.

Nesse contexto, conclui-se que o trabalho da fiscalização se deu em conformidade com as normas jurídicas que regem o IPI, não se podendo acatar a defesa do Recorrente quanto aos itens cujas glosas foram mantidas no voto do relator deste acórdão, nos termos ali consignados.

A única divergência em relação ao voto do relator refere-se ao crédito decorrente da aquisição de coque de petróleo utilizado na geração de energia na etapa de beneficiamento e na área de utilidades (caldeira), pois a fiscalização acatou os créditos nas hipóteses de utilização desse produto no forno de redução, ou seja, na parte em que ele é misturado ao minério de níquel.

Mesmo considerando os relevantes apontamentos presentes nas peças de defesa do Recorrente, não se pode ignorar que o coque utilizado como combustível, diferentemente do utilizado no forno de redução, não pode ser considerado matéria-prima ou produto intermediário, pois, conforme se extrai dos laudos técnicos apresentados, (i) no processo de secagem do minério, **etapa essa que precede a fabricação do carbonato de níquel**, consome-se muita energia, **sendo o coque de petróleo utilizado como combustível, fornecendo calor na operação** (Parecer Técnico 131008, tabela do item 3, e Parecer Técnico 20140620, subitem 3.1), e (ii) na geração de energia, a queima do coque de petróleo fornece CO<sup>2</sup>, produto esse que também pode ser obtido a partir da queima de outros produtos, como o óleo diesel, **pautando-se a escolha do combustível em fatores como disponibilidade, preço e/ou evolução tecnológica** (Parecer Técnico 20140620, item 1).

Os compostos gerados na combustão do coque nessas etapas são o resultado comumente obtido em qualquer queima de combustíveis e a eventual interação deles com produtos em fabricação decorre do próprio processo de queima, não podendo o coque de petróleo ou o óleo diesel ser considerado, para fins de desconto de crédito de IPI, matéria-prima ou produto intermediário somente em razão desse fato.

Destaque-se que, enquanto na apuração do crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 10.276/2002, em que se prevê a recuperação das contribuições PIS/Cofins incidentes sobre insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação, há a previsão de desconto de créditos calculados a partir da aquisição de combustíveis, essa mesma previsão inexistente na legislação do IPI, razão pela qual não se vislumbra a possibilidade de se creditar do imposto nas aquisições de produtos utilizados como combustíveis.

Diante do exposto, vota-se por negar provimento ao Recurso Voluntário.

### Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas 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. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(Documento Assinado Digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator