



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.900320/2014-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.459 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2020
Recorrente BRASKEM S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. CRÉDITO. INSUMOS. DESGASTE DIRETO POR CONTATO FÍSICO. NECESSIDADE.

O aproveitamento do crédito de IPI relativo aos produtos que não integram o produto final pressupõe o consumo decorrente de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo (PN CST nº 65/1979).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hécio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira e Marcos Antônio Borges (suplente convocado).

Relatório

Por bem descrever os fatos reproduzo o relatório que consta no acórdão DRJ:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pelo requerente ante Despacho Eletrônico da Delegacia da Receita Federal do Brasil que indeferiu parcialmente o ressarcimento, no montante de R\$ 382.368,13, homologou parcialmente as compensações informadas na DCOMP 34453.82698.111013.1.3.01-3471 e indeferiu o pedido ressarcimento apresentado no PER/DCOMP 33043.47044.270913.1.1.01-7056, fato que constou da cobrança do valor de R\$ 136.392,49 mais acréscimos legais.

Consta dos autos que o crédito que se pretendeu compensar diz respeito ao saldo credor do IPI apurado no 3º trimestre de 2009.

O indeferimento parcial do crédito e a não-homologação das compensações se deram em consequência de glosas de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal. O fisco entendeu que os produtos para limpeza e manutenção de equipamentos e produtos para tratamento de água não se enquadram no conceito de MP, ME ou PI conforme art. 164, I do RIPI/2002 e art. 226, I do RIPI/2010.

Regularmente cientificada do deferimento parcial de seu pleito, a empresa apresentou manifestação de inconformidade alegando, em suma, o que segue:

... é assegurado o crédito do imposto àqueles insumos consumidos em decorrência do processo de industrialização e a única restrição imposta ao exercício desse direito refere-se àqueles bens que integram o ativo permanente da empresa. Desta forma, inexistindo qualquer outro limite legal ao gozo de tal direito, resta claro que a Requerente estava juridicamente autorizada a creditar-se em relação a todos os produtos modificados ou consumidos na industrialização, sendo, portanto, totalmente lícita a inclusão dos créditos relativos aos produtos glosados pela fiscalização no pleito de compensação.

Neste sentido, é forçoso concluir que o vergastado *decisum* vai de encontro às prescrições contidas na legislação de regência da matéria, ao negar o direito ao creditamento relativo a produtos que efetivamente foram consumidos no respectivo processo industrial, conforme se depreende da análise do Laudo Técnico elaborado pelos engenheiros de produção da Manifestante (doc. 03), bem como do Parecer Técnico 20.465-301 (doc. 04) da lavra do Instituto de Pesquisas Tecnológicas - IPT, onde é descrito todo o processo produtivo da UNIB-RS (vide páginas 64 a 164).

Relevante pontuar que o referido Parecer Técnico (doc. 04) foi elaborado por técnicos e engenheiros integrantes do aludido Instituto, a partir de visitas à Unidade fabril da Manifestante, nos meses de maio e junho de 2012, com a verificação dos processos produtivos ali desenvolvidos e da aplicação dos bens sobre estes.

Saliente-se, por oportuno, que o IPT é um instituto vinculado à Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Ciência e Tecnologia do Estado de São Paulo, e conta com uma equipe de pesquisadores e técnicos altamente qualificados, capazes de elucidar, com objetividade e rigor técnico, quais são as aplicações dos mais variados bens nos processos produtivos desenvolvidos pela Manifestante.

Por meio do referido parecer, robusto e absolutamente imparcial, o IPT analisou os bens cujos créditos foram glosados, tendo atestado, de forma inequívoca, a importância de tais produtos e o seu efetivo consumo no processo produtivo.

No caso em exame, não restam dúvidas de que os produtos cujo crédito foi reputado como indevido atenderam aos requisitos previstos no RIPI/02 e RIPI/2010, já que se constituem em elementos imprescindíveis ao processo produtivo da Requerente, além de sofrerem alterações físicas e químicas decorrentes do processo ao qual são submetidos, perdendo suas características essenciais ou até mesmo deixando de existir depois de finalizado o processo produtivo, conforme atestam os Instrumentos Técnicos ora juntados aos autos (docs. 03 e 04), em que são descritas, pormenorizadamente, as funções exercidas por cada um dos produtos, no processo produtivo, e cujos créditos foram glosados.

Destarte, estando evidente que os produtos glosados, por sua natureza, não constituem bens do ativo permanente, cumpre à Requerente apenas comprovar que os mesmos foram não apenas efetivamente consumidos no processo fabril, como são altamente

indispensáveis a este, para que se torne incontestável o cumprimento integral dos requisitos efetivamente plasmados nas normas disciplinadoras do direito ao creditamento em questão.

Antes de demonstrar, porém, a função desempenhada por cada produto (cujos créditos foram glosados) na consecução do seu objeto social, cumpre a ora Manifestante descrever, ainda que em linhas gerais, o seu processo produtivo, a fim de tornar mais didática a exposição que doravante fará acerca de cada produto de forma individualizada.

A planta produtiva da Manifestante é dividida em três áreas de produção, a saber:

- Unidade de Olefinas: responsável pelo recebimento e estocagem da nafta e condensado, processamento e produção de **eteno e propeno**, além de gás combustível, corte C4 e gasolina, as duas últimas servindo de carga para a Unidade de Aromáticos;
- Unidade de Aromáticos: recebe a gasolina e o corte C4 da Unidade de Olefinas e produz **benzeno, tolueno, xileno e butadieno**, além de outros produtos.
- Unidade de Utilidades: Consome carvão e óleo para a geração de **vapor (VB, VM, VA, VS), energia elétrica, água (AG, AF, AD, AM, AR) e gás inerte** (nitrogênio).

INSUMOS UTILIZADOS NA UNIDADE DE TRATAMENTO DE ÁGUA A Estação de Tratamento de Água capta água bruta do Rio Caí e é responsável pela produção de água tratada, nas especificações adequadas para cada tipo de utilização, visando atender as necessidades para a produção das Unidades de Olefinas e Aromáticos, bem como das demais empresas do Pólo Petroquímico de Triunfo - RS.

O sistema está dividido basicamente em clarificação de água bruta, filtração de água clarificada e desmineralização de água filtrada.

O processo de clarificação corresponde à redução da quantidade de matéria suspensa presente na água bruta, principal responsável pela cor e turbidez, através das etapas de coagulação, floculação e sedimentação, e é realizado em clarificadores com adição controlada de produtos químicos.

Para o tratamento da água bruta, visando a obtenção de água clarificada e manutenção de suas condições adequadas para o uso nas torres de resfriamento, sistemas de vapor, colunas e torres de destilação, e sistemas de trocas térmicas, entre outros, é necessário o uso de agentes de floculação, produtos sanitizantes e reguladores de pH, tais como o Hipoclorito de Sódio, Hipoclorito de Cálcio, Polieletrólito Floerger EM 230, Tripol 9013 e Kurizet A-433.

O processo de desmineralização, por seu turno, corresponde à remoção de sais dissolvidos na água, e é realizado processando a água filtrada por filtros pressurizados de areia, vasos descloradores, Membranas de Osmose Reversa e vasos com Resinas de Troca Iô

A osmose reserva consiste na remoção de sais a nível iônico substituindo as etapas de decationização e deionização da desmineralização tradicional e baseia-se no princípio da permeação molecular que faz com que a água passe sob pressão por uma membrana molecular.

Tal processo, cuja força motriz é a pressão fornecida por bombas, consiste numa permeação forçada de água através de uma membrana polimérica que é impermeável aos sólidos dissolvidos contidos nesta.

Em tal processo, faz-se passar a água por leitos de resinas aniônicas, catiônicas e permutadoras de íons (resinas de troca iônicas, tal como a "Amberlite IRA900 Cl"), que retiram os sais minerais (cátions e ânions) presentes na água, liberando os íons H⁺ e OH⁻, que se combinam transformando-se em água (H₂O), incorporando-se à água desmineralizada.

Registre-se pela sua importância que, a água clarificada e água desmineralizada, resultantes das etapas do processo produtivo sumariamente descritas acima, além de serem utilizadas em outras etapas da produção, são também comercializadas pela

Manifestante para outras empresas do Pólo Petroquímico de Triunfo - RS, conforme se infere das anexas cópias de notas fiscais de venda (doc 05), ora juntadas a título meramente exemplificativo.

Observa-se, portanto, que todos os produtos acima indicados, cujo crédito fiscal de IPI decorrente de suas aquisições foi glosado pela fiscalização, são insumos efetivamente consumidos no curso de produção da Água Clarificada, Água Desmineralizada, ambas produto final da Manifestante, com os quais mantêm íntimo contato.

PETROFLO 22Y4001 O Petroflo 22Y4001 é um agente quebrador de emulsão, utilizado no Sistema A 11/111 da Área Quente da Unidade de Olefinas na etapa do Craqueamento Térmico. Esta área tem a finalidade de produzir eteno e propeno, co-produtos e derivados, através de craqueamento térmico de Nafta Bruta, como principal matéria prima. O efluente dos fornos é resfriado para a separação do gás craqueado, gasolina pesada, óleo combustível e água de processo, esta aproveitada na geração de vapor de diluição que é adicionado à nafta para a reação. Neste processo, por meio de troca térmica com água desmineralizada, é gerando vapor de alta pressão que é utilizado para acionar turbinas.

A Unidade de Olefinas, onde ocorre a reação de pirólise da nafta e do condensado, é dividida nas Áreas Quente, Morna e Fria. A Área Quente, por sua vez, subdivide-se nas fases Pré-Fracionamento Condensado (A111) e no Sistema A11/111.

O Petroflo 22Y4001 é utilizado nas Torres de Água de Quench, na qual o gás proveniente da Torre Fracionadora primária é resfriado pelo contato direto com a água.

Ocorre que a Torre de Água de Quench é um local altamente propenso à formação de emulsão entre a água e os hidrocarbonetos, pelo que se faz imprescindível a injeção de Petroflo 22Y4001 no aludido ambiente, com a finalidade de separar as fases da emulsão, sob pena de comprometer todo o processo produtivo da Requerente.

Em outros termos, o referido produto reage alterando a tensão superficial do meio, auxiliando na separação da gasolina e da água de processo; diante do que resta evidenciada a sua essencialidade no processo produtivo, visto que, sem sua utilização, água e gasolina não poderiam ser separadas, tornando imprestável o produto em fabricação.

É notório, pois, como o uso do aludido produto se mostra imprescindível para se atingir a produção dos produtos que a Requerente comercializa; de forma que é absolutamente descabida a glosa dos créditos decorrentes da aquisição do Petroflo 22Y4001, já que tal produto é totalmente consumido no processo fabril, mantendo contato com as correntes de produção.

Registre-se pela sua importância que, contrariando o seu próprio entendimento, a fiscalização glosou os créditos de IPI decorrentes da aquisição do produto em análise, porém não glosou outros produtos de função análoga ou identifica a aqui tratada. Isso fica claro ao analisar o "Demonstrativo de Glosas" frente a planilha disponibilizada pela Manifestante no curso da ação fiscal, donde se verifica que não foram glosados, por exemplo, os créditos relativos ao produto DORF DA 2138B, o qual possui função similar ao Petroflo 22Y4001 ora examinado.

Resta claro e evidente, portanto, que a fiscalização, para produtos com aplicações similares no processo produtivo da Manifestante, utilizou "dois pesos e duas medidas", o que revela a fragilidade das glosas perpetradas pela autoridade administrativa fiscal, a despeito da seriedade com a qual foram conduzidos os respectivos trabalhos.

PETROFLO 21Y3509 O Petroflo 21Y3509 trata de um agente neutralizador, também utilizado na etapa de Craqueamento Térmico e Resfriamento de Efluentes da Unidade de Olefinas.

Como tal, o aludido produto age com a relevante finalidade de controlar o pH do vapor a ser misturado com a nafta e/ou condensado. Portanto, o Petroflo reage com os demais produtos utilizados como insumos do processo produtivo, posto que é utilizado no

tratamento do vapor que é adicionado à nafta ou ao condensado, que resultará no produto final.

Nestes termos, o Petroflo garante a qualidade do produto em fabricação, não podendo ser descartado no desempenho de seu processo fabril; pelo que é inegável a sua qualidade de produto intermediário.

ÓLEO SILICONE O Óleo Silicone (5.000 ou 10.000 CTS) é um antiespumante utilizado na Seção de Destilação Extrativa. O aludido produto é injetado continuamente no solvente em circulação (DMF), constituindo-se em um líquido altamente viscoso, por isso é diluído com tolueno ou dímerno.

É utilizado no processo de extração do Butadieno, sendo sua utilização fundamental junto à corrente de processo para que haja uma efetiva separação do 1,3 Butadieno ($\text{CH}_2 = \text{CH}-\text{CH} = \text{CH}_2$) da corrente de C4s provinda da Unidade de Olefinas, evitando perdas.

Dessa forma, o Óleo Silicone age diretamente sobre a corrente do processo, viabilizando a separação do 1,3 Butadieno da corrente C4, permitindo assim a continuidade do processo produtivo.

Nesse panorama, não há dúvidas acerca do efetivo consumo do referido produto nas etapas de produção, atuando de forma significativa na separação do butadieno da corrente de C4.

EC 3362 O EC 3362 é injetado na coluna de destilação extrativa do Butadieno, ocorrida na Unidade de Aromáticos. Tal produto atua no controle da polimerização da corrente de fundo da torre, que pode registrar elevados teores de C5, substância propensa a polimerização quando sujeito a elevadas temperaturas, tal como na coluna de destilação.

Note-se que, a exemplo dos demais produtos acima indicados, o EC 3362 é usado diretamente sobre as correntes do processo, a fim de evitar que ocorram reações indesejadas de polimerização que as contaminaria, desqualificando o produto em fabricação. Portanto, também em relação a este produto, é notória a sua significância e seu efetivo consumo no processo produtivo, já que impede a formação de polímeros danosos a fabricação do produto final, evidenciando-se de tal forma sua natureza de produto intermediário.

DA 2326 O DA 2326 é um antipolimerizante composto por antioxidantes e inibidores de radicais livres, utilizado na etapa de Craqueamento Térmico e Resfriamento de Efluentes, a qual, conforme descrito alhures, possui a finalidade de produzir eteno e propeno e co-produtos e derivados, através do craqueamento térmico da nafta.

O referido produto, é aplicado na Torre Fracionadora primária, cuja função é reagir com o estireno, indeno e divinilbenzeno presentes nessa fase do processo. O objetivo perseguido por meio de seu uso consiste na inibição da formação de polímeros, garantindo assim a qualidade final do produto em fabricação.

Agindo de tal modo, o aludido produto é integralmente consumido, sendo constantemente adicionado ao processo, a fim de evitar que ocorram reações químicas indesejáveis, que resultariam na obtenção de produtos finais imprestáveis. Desse modo, é inegável o direito ao creditamento no caso em apreço, eis que atendidas as condições previstas no Decreto Regulamentar do IPI.

DA 2301 Durante o processo produtivo da Requerente ocorrem diversas reações químicas, dentre as quais a depropanização, na qual é empregado o produto denominado DA 2301.

Com efeito, o gás que vem da Área Morna deve ser resfriado para se liquefazer, e daí, promover-se a separação dos componentes que se deseja. Na mistura líquida obtida a partir do resfriamento contém metano, etano, eteno, propano, propeno, corte C4 e gasolina leve, que segue para destilação para separação desses componentes, muitos deles produtos finais da Recorrente.

A demetanizadora separa o metano dos demais componentes, que seguem para a demetanizadora, que separa o corte C2 (etano e eteno), e após, para a depropanizadora, na qual é feita a remoção do propano (moléculas de C3) por destilação.

Para que a separação do propano por destilação possa ocorrer adequadamente, utilizam-se máquinas depropanizadoras, nas quais são injetadas continuamente porções de DA 2301, cuja função é evitar a formação de polímeros.

Assim, o DA 2301 é um antipolimerizante de fundamental importância para o processo produtivo da Requerente, entrando em contato direto com a corrente de processo para controle da polimerização nas torres depropanizadoras.

Como, neste processo, o aludido produto é efetivamente consumido, sofrendo verdadeiro desgaste por absorção no processo, não restam dúvidas quanto sua autenticidade enquanto verdadeiro produto intermediário, essencial ao atingimento das atividades fins da Requerente.

Além dos produtos acima indicados, cumpre ainda apontar utilização dos seguintes produtos, conforme abaixo descrito:

PETROFLO 20Y3 - Trata-se de agente antioxidante que é utilizado com a finalidade de evitar a formação de gomas e peróxidos, evitando a reação do oxigênio do ar.

PETROFLO 20Y3161 - É utilizado na área de compressão que tem por finalidade elevar a pressão do gás de carga para a separação dos produtos e co-produtos na área de fracionamento, remover H₂S, CO₂ e água contidos no gás. Entre o 3º e 4º estágios, o gás é lavado por soda cáustica para remover H₂S e CO₂. A soda gasta é lavada por gasolina para remover polímeros;

nesta coluna injeta-se o antipolimerizante Petroflo 20Y3161 DA 2328B - Agente antipolimerizante injetado na torre fracionadora de óleo de quen

PETROFLO 21Y3605 - Trata-se de inibidor de corrosão utilizado no Craqueamento Térmico e Resfriamento de Efluentes. Esta área tem a finalidade de produzir eteno e propeno, co-produtos e derivados, através de craqueamento térmico de nafta, como principal matéria prima. O condensado leve, separado pelo topo da 1111-T-01, é pré-aquecido no trocador 111-P- 45 (condensado do topo da 11 1-T-01) antes de ir par o coletor de distribuição dos fornos.

Visando controlar o processo corrosivo no topo da coluna é aplicado o inibidor Petroflo 21Y3605 **PETROFLO 20Y3428** - Agente antipolimerizante e antioxidante adicionado ao vaso desidratador de hidrocarboneto líquido .

PETROFLO 20Y3435L - Agente antipolimerizante adicionado na entrada dos refervedores da torres depropanizadoras de alta e de baixa pressão de Olefinas.

NALCO EC3376A - Trata-se de insumo utilizado na Seção de Fracionamento. Embora a maioria das impurezas tenham sido removidas na primeira e segunda seções de destilação extrativa, algumas impurezas cujas volatilidades relativas a 1,3-butadieno são próximas a 1(um)

na presença do solvente ainda permanecem. Estas impurezas são removidas na Primeira Fracionadora, 02T06, com 30 pratos e na Segunda Fracionadora, 02T07, com 85 pratos. Nestas torres adicionam o antipolimerizante EC-3376.

DA 2348 - Antioxidante, utilizado para controlar polimerização em refervedores de Olefinas (Desbutanizadora).

DA 2235B - Agente antipolimerizante e inibidor de corrosão adicionado ao refervedor da torre e a torre geradora de vapor de diluição da planta 2 **DA 2206B** - Agente neutralizante adicionado às torres da área de quench, água de processo e geradora de vapor de diluição da planta 2.

PETROFLO 20Y3431 - Agente solubilizante injetado na torre de soda de Olefinas.

SPEC-AID 8Q5400 - Antioxidante aplicado na área de Hidrogenação de gasolina de pirólise.

PETROFLO 23Y4227 - Produto químico utilizado como antiespumante.

DA 2256D - Agente neutralizante injetado nas torres de água de processo e geradora de vapor de diluição da planta 2.

EC3267A - Utilizado como antipolimerizante na Unidade de Butadieno.

DA2134B - Rompedor de emulsão utilizado nos sistemas de efluentes para separar água de hidrocarboneto. A água vai para efluente orgânico e hidrocarbonetos retornam ao processo produtivo.

... tendo sido feitos os devidos esclarecimentos acerca da função especificamente desempenhada por cada uso destacados, lastreados no Laudo Técnico elaborado pelos engenheiros de produção da Manifestante (doc. 03) e no Parecer Técnico 20.465-301 (doc. 04), de lavra do IPT, fica evidente que estes não apenas são consumidos integralmente no processo produtivo da Requerente, como também exercem ação fundamental sobre os produtos finais por ela fabricados e vendidos

DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA.

A realização de diligência fiscal ganha relevância quando esta permite atestar as informações contidas na prova documental carreada aos autos, conferindo-lhe ainda mais certeza ou convicção quanto à verdade dos fatos deduzidos no bojo do contencioso administrativo.

Dessa forma, é relevante, no caso em apreço, aferir a utilização do produto no processo produtivo, verificando a essencialidade deste ao desenvolvimento regular da atividade fabril onde é aplicado.

Foi justamente por esta razão que a Manifestante, visando municiar esses julgadores de maiores elementos capazes de subsidiar o seu convencimento, trouxe aos autos os anexos Instrumentos Técnicos (docs. 03 e 04), que já atestam a condição dos produtos empregados no seu processo produtivo.

Muito embora tais provas sejam robustas e incontornáveis, entende a Manifestante que a realização de diligência fiscal seria salutar no caso em apreço, posto que confirmará que os produtos questionados pela fiscalização possuem inequívoca natureza de produtos intermediários.

Mesmo porque, não se pode olvidar que o processo administrativo tributário é regido pelo princípio da verdade material.

Em vista das firmes razões expendidas, pugna a Requerente para que essa Egrégia Turma reforme a decisão recorrida, para que sejam acolhidas as sólidas razões expendidas na presente Manifestação de Inconformidade, reconhecendo-se, por conseguinte, a integralidade do direito creditório pleiteado nesses autos, homologando, como consequência, as compensações efetuadas até o limite do crédito de IPI a que faz jus.

Se, na remota hipótese dessa Ilustre Turma não acatar os robustos argumentos supra expendidos, entendendo, por outro lado, que as provas já carreadas aos autos, bem como as ora anexadas, são insuficientes para demonstrar o direito creditório pleiteado; pugna a Requerente que o processo seja baixado em diligência fiscal, para que o auditor fiscal diligente possa, in loco, verificar a plausibilidade das razões defendidas na presente Manifestação de Inconformidade.

QUESITOS 1 - Especificamente no processo produtivo da UNIB RS, qual é a função desempenhada por cada um dos produtos acima indicados, cujos créditos foram glosados?

2 - Em quais etapas do processo produtivo os referidos produtos são utilizados?

3 - É possível afirmar que tais produtos, nas fases do processo produtivo em que são empregados, têm contato direto com o produto final? Como isto ocorre?

4 - Tais produtos exercem ação sobre o produto em fabricação? De que modo?

5 - A utilização dos referidos produtos é necessária para que o produto final não perca suas características?

6 - Em função da ação exercida sobre o produto em fabricação, os produtos em questão sofrem alterações em suas propriedades físicas ou químicas?

7 - Quais seriam estas alterações?

8 - Pode-se afirmar que os produtos em debate são consumidos no processo produtivo

A manifestação de inconformidade foi julgada pela DRJ Ribeirao Preto, Acórdão nº14-78.771, de 20/03/2018, parcialmente procedente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

IPI. CRÉDITO. INSUMOS. DESGASTE DIRETO POR CONTATO FÍSICO. NECESSIDADE.

O aproveitamento do crédito de IPI relativo aos produtos que não integram o produto final pressupõe o consumo decorrente de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo (PN CST nº 65/1979).

Regularmente cientificada a empresa apresentou recurso voluntário, onde alega, resumidamente:

- glosa indevida dos créditos decorrentes da aquisição de produtos utilizados nos processos industriais;

- incorreta interpretação dada as normas de regência do IPI;

- consumo integral dos insumos glosados no processo produtivo;

- realização de diligência.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

A recorrente insurge-se contra as glosas efetuadas pela fiscalização de produtos que ela considera que estão vinculados e são consumidos em seu processo produtivo. Apresenta Laudo Técnico com o objetivo de demonstrar a utilização dos insumos e produtos químicos, descrevendo resumidamente como funciona a sua produção.

A respeito do pedido de diligência, deve-se ter presente o art. 18 do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF), com a redação dada pelo art. 1º da Lei no 8.748, de 9 de dezembro de 1993:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las

necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993)

Entendo por sua desnecessidade, já que existe farto material juntado aos autos, inclusive com Laudo Técnico do IPT, que são suficientes para o esclarecimento da lide, que ser restringir a analisar se os produtos são consumidos em ação direta ou indireta sobre o produto industrializado.

Inicialmente é preciso enfatizar que o conceito de insumo para fins de aproveitamento de crédito de IPI é o que esta disposto na legislação do imposto, não se confundindo com o creditamento para fins das contribuições, PIS e Cofins.

A interpretação dada aos insumos para a legislação do IPI é extremamente restritiva, pois considera-se, consoante o Regulamento do IPI - Decreto nº 4.544/2002, vigente à época, como insumos os materiais que estiverem em contato direto com o produto, sujeitos a desgaste ou modificação, como matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Art. 164. 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 MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

II - do imposto relativo a MP, PI e ME , quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III - do imposto relativo a MP, PI e ME , recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

IV - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

VI - do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;

VII - do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;

VIII - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;

IX - do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e X - do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.

Parágrafo único. Nas remessas de produtos para armazém-geral e depósito fechado, o direito ao crédito do imposto, quando admitido, é do estabelecimento depositante.

Vide o Parecer Normativo CST Nº 65, de 06 de novembro de 1979, que desde sua publicação delimita o conceito de insumo para fins de IPI:

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.

...

- Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

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

4.2 - Assim, somente geram o direito ao crédito os produtos que se integram 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.

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

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

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito 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.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra 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.

7 - Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias-primas nem produtos intermediários stricto sensu, vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse '... e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do Ativo Permanente', para que se obtivesse o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual 'a lei não deve conter palavras inúteis', o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões presumidas inúteis.

8 - No caso, entretanto, a própria exegese 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 ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização' é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do art. 27 do Decreto n.º 56.791/65, inciso I do art. 30 do Decreto n.º 61.514/67 e inciso I do art. 32 do Decreto n.º 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 ao novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do art. 32 do Decreto n.º 70.162/72), todavia, restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito ao crédito, deveria ser dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente (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.

9 - 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.

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

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga à 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.

10.2 - A expressão 'consumidos', sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediate e integralmente', constantes dos dispositivos correspondentes 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.

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

10.4 - Note-se, ainda, que a expressão 'compreendidos no Ativo Permanente' deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser *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.

11 - Em resumo, geram 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.

11.1 - 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 de que trata o inciso I do art. 66 do RIPI/79.

Desta forma, geram direito ao crédito, além dos insumos 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.

A fiscalização relacionou os insumos glosados e o motivo da glosa na informação fiscal, relacionando as notas fiscais glosadas no demonstrativo ao final. A relação foi efetuada a partir da planilha apresentada pela empresa :

1) MOTIVO GLOSA: "Atua no equip cfe. Resp Term Intim."

depois de intimada a empresa respondeu que os itens da tabela abaixo atuam nos equipamentos:

ACT078 - LEITO DE GU	DA-2301 - ANTIPOLIME	EC-3267A NALCO	PETROFLO 20Y3431 Z98
ACT645 - LEITO GUARD	DC 200 FLUID 10.000	LEITO GUARDA KL5847M	PETROFLO 20Y3435L Z9
ACT981 - LEITO GUARD	DORF DA 2134B (POLIM	NALCO EC3376A	PETROFLO 21Y3509
ACTRENE® EC3267A EC3	DORF DA 2206B (AG. N	NALCO® EC3376A EC337	PETROFLO 22Y4001
AMBERLITE 200C NA/83	DORF DA 2256D (AGENT	OLEO AK 10.000 GRANE	PETROFLO 23Y4227 Z98
AMBERLITE IRA900RF	DORF DA 2301	OLEO SILICONE 10.000	PMX- 200 FLUID 10.00
DA 2301 - (ANTIPOLIM	DORF DA 2326 (ANTIPO	PETROFLO 20Y3	SILICA GEL REF. SORB
DA 2326 - (ANTIPOLIM	DORF DA 2328B	PETROFLO 20Y3161 Z98	SPEC-AID 8Q5400 Z98S
DA 2348 - (ANTIPOLIM	EC 3362 A	PETROFLO 20Y3428 Z98	STANDARD MIXTURE

2) MOTIVO GLOSA: "ANTICONGEL BOMBA" conforme a planilha dos materiais utilizados entregue pela empresa a aplicação do produto DOWTHERM SR-1 é "Anticongelante usado em bombas, é um liquido de arrefecimento".

3) MOTIVO GLOSA: "INIB CORROSÃO TORRE" conforme a planilha dos materiais utilizados entregue pela empresa a aplicação do produto DORF DA 2235B é "Agente antipolimerizante e inibidor de corrosão adicionado ao refervedor da torre e a torre geradora de vapor de diluição da planta 2".

4) MOTIVO GLOSA - "LIMPEZA EQUIP" / "PROTEÇÃO EQUIP" conforme a planilha dos materiais utilizados entregue pela empresa a aplicação dos produtos abaixo é:

PRODUTO	APLICAÇÃO
EC 9008 B	Produto desgaseificante manutenção e na limpeza dos equipamentos.
KURIZET A-433	Produto químico utilizado para proteção interna de equipamentos em sistemas auxiliares ao processo de produção. Não se agrega ao produto final.
LAURIL SULFATO DE SO	Utilizado na limpeza do equipamento que desmineraliza a água bruta, equipamento chamado de osmose reversa
PETROFLO 20Y3448 Z98	Produto químico que protege equipamentos contra corrosão. Pode-se agregar ao produto final em quantidades irrisórias.
PETROFLO 21Y3605	Produto químico que protege equipamentos contra corrosão. Pode-se agregar ao produto final em quantidades irrisórias.
TEXAPON ZACD SPP 10	Utilizado na limpeza do equipamento que desmineraliza a água bruta, equipamento chamado de osmose reversa

5) MOTIVO GLOSA: "TRATAMENTO ÁGUA" conforme a planilha de materiais entregue pela empresa a aplicação dos produtos abaixo é:

PRODUTO	APLICAÇÃO
HIPOCLORITO, SOLUCAO	Para tratamento da água bruta e transformá-la em água tratada, que será utilizada como auxiliar do processo produtivo.
MEMBRANA OSMOSE REVE	Não são inumos quimicos,são membranas utilizadas no tratamento para produção de água desmineralizada.
POLIELETROLITO FLOER	Para tratamento da água bruta e transformá-la em água tratada, que será utilizada como auxiliar do processo produtivo.
RESINA DE TROCA IONI	Utilizada no tratamento de água, para remoção de sais da água desmineralizada.
TRIPOL 9013 (ISO-900	Utilizado na área de resfriamento, como antifouling de membrana. Para tratamento da água bruta e transformá-la em água tratada, que será utilizada como auxiliar de processo produtivo.

Esclareça-se que a recorrente tem por objeto social a fabricação, processamento, comércio e exportação de derivados de petróleo. E os produtos fabricados são o Eteno, Propeno, Resíduo Aromático, Óleo BTE (baixo teor de enxofre), Hidrogênio, corte C4 e Gasolina de Pirólise (gasolina bruta) produzidos pela planta de Olifenas I e II.

Após a decisão da DRJ restou a matéria contenciosa em relação aos seguintes itens, para os quais foi mantida a glosa:

Sendo assim, refeita a tabela de glosas, somente o valor de R\$ 29.422,92 deve ser mantido, conforme demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO CRÉDITOS GLOSADOS

NF	DATA	PRODUTO	CFOP	MOTIVO	IPI
418266	09/07/2009	PETROFLO 21Y3509	2101	Atua no equip cfe. Resp term Intim	3.256,20
119677	21/08/2009	KURIZETA-433	2101	PROTEÇÃO EQUIP	445,00
422241	24/08/2009	PETROFLO 21Y3509	2101	Atua no equip cfe. Resp term Intim	2.170,80
47834	12/08/2009	POLIELETROLITO FLOERGER	2101	TRATAMENTO ÁGUA	975,00
59457	28/08/2009	LAURIL SULFATO DE SÓDIO	1101	LIMPEZA EQUIP	317,40
125	20/08/2009	DETERG IND LIO SAFETYCLEAN	3101	LIMPEZA EQUIP	6.188,13
121305	16/09/2009	KURIZETA-433	2101	PROTEÇÃO EQUIP	445,00
120861	04/09/2009	KURIZETA-433	2101	PROTEÇÃO EQUIP	444,95
140	01/09/2009	VÁLVULA BORBOLETA ACO INOX	3101	PEÇA	14.095,04
425112	25/09/2009	PETROFLO 21Y3509	2101	Atua no equip cfe. Resp term Intim	1.085,40
TOTAL 3º TRIMESTRE					29.422,92

A recorrente esclarece que o PETROFLO 21Y3509 é um agente neutralizador, também utilizado na etapa de craqueamento térmico e resfriamento de efluentes da unidade de Olefinas. E que o produto age como a finalidade de controlar o PH do vapor a ser misturado com a nafta e/ou condensado, que reage com os demais produtos utilizados como insumos.

Conforme esclarecido pela recorrente o produto é usado no tratamento da água e do vapor, que são utilizados na produção do nafta, ou seja, poderia ser um “insumo do insumo”, permitido o creditamento para fins das contribuições Pis e Cofins, mas não possível de creditamento para o IPI, já que o seu consumo não é direto no processo produtivo.

O produto KURIZETA-433 e o POLIELETROLITO FLOERGER, segundo informa, são usados no tratamento da água bruta, visando a obtenção da água clarificada e manutenção de suas condições adequadas para o uso nas torres de resfriamento, sistemas de vapor, colunas e torres de destilação, e sistemas de trocas térmicas. Logo, os produtos não tiveram contato direto com o produto em fabricação, nem se desgastaram ou perderam suas propriedades neste contato.

Conforme se verifica no laudo técnico, alguns produtos são utilizados nas áreas de produção, mas para limpeza, conservação e proteção dos equipamentos utilizados na produção. Ou seja, apesar de fazerem parte do processo produtivo, não tiveram ação direta sobre o produto fabricado, como por exemplo o DETERGENTE IND LIO SAFETYCLEAN.

O produto LAURIL SULFATO DE SÓDIO, é utilizado na área de desmineralização da água para limpeza química da osmose. Utilizado na limpeza do equipamento que desmineraliza a água bruta, equipamento chamado de osmose reversa. A osmose reversa consiste na remoção de sais a nível iônico substituindo as etapas de decationização e deionização da desmineralização. O que fica claro que o produto não se consome por contato direto com o produto em fabricação.

Nesse sentido são os julgados do CARF. Reproduzo como exemplo o Acórdão nº 3401-006.882, do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, por unanimidade de votos:

RESSARCIMENTO DE IPI. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO ENQUADRADOS NOS CONCEITOS DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM. CRÉDITO INDEVIDO.

Somente gera direito ao crédito de IPI a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados nos produtos industrializados pelo estabelecimento. A finalidade da utilização dos produtos de limpeza que se empregam nos equipamentos ou nos frascos e garrafas para acondicionamento dos produtos fabricados é, específica e indubitavelmente, a limpeza dos mesmos, e não de fabricação do produto final. Idêntico raciocínio se aplica aos lubrificantes de equipamentos e máquinas. Embora sejam utilizados no processo produtivo de forma indireta, e por mais relevantes que sejam as razões para o seu emprego, eles não se compreendem nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário da fabricação do produto final, nos termos do Recurso Especial nº 1075508/SC, julgado sob o rito dos Recursos Repetitivos.

A respeito da alegação da recorrente que efetua a venda da água clarificada e por isso poderia descontar os insumos utilizados na sua produção, o que sobressai dos autos é que na produção das plantas Olifenas I e II, a água clarificada é utilizada em uma etapa anterior à produção, não sendo passível de creditamento. Se a recorrente revende a água clarificada deveria ter demonstrado nos autos o fato e não solicitar o crédito para um produto que não é produzido nas plantas em questão.

Também é importante frisar o que foi diagnosticado pelo acórdão recorrido:

Aliás, destaca-se que todos os produtos consumidos no tratamento de água, tanto para a produção da água Clarificada como para água Desmineralizada, como produto final, não podem ter o IPI apropriado como crédito, já que o produto final é não tributado - NT, ou seja, está fora do campo de incidência do imposto.

Deve-se observar que somente poderia haver o aproveitamento do crédito do IPI nas entradas caso a saída fosse tributada. Como podemos notar das notas fiscais anexas aos autos, não houve destaque de IPI na saída do produto (água clarificada), isso porque o produto é NT. Somente há duas possibilidades de tributação para a o produto água na TIPI, ou tributado a alíquota positiva (>0%) ou não-tributado, único motivo para que o IPI destacado na nota fiscal possa ser 0 (zero), como abaixo

Para estas operações não há a industrialização, nos termos da legislação vigente, e o crédito dos insumos deve ser estornado. O mesmo entendimento deve ser aplicado aos insumos usados na geração de energia.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu no mesmo sentido, ao apreciar Recurso Especial, conforme ementa do Acórdão CSRF 02-01.912 de 12/04/2005:

IPI – Crédito Presumido – Energia Elétrica, Combustíveis e Água Clarificada – Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os insumos que se integram ao produto final, ou que, embora a ele não se integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre este, no processo de fabricação. A energia elétrica usada como força motriz ou fonte de calor ou de iluminação, os combustíveis e a água clarificada por não atuarem diretamente sobre o produto em fabricação, não se enquadra nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. (grifei)

Pelo exposto, conheço do recurso voluntário e no mérito nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes

Fl. 16 do Acórdão n.º 3201-007.459 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13502.900320/2014-66