



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.720031/2014-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-010.317 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2023
Recorrente CCB - CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. COQUE DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, nos seguintes termos:

(I) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de crédito relativo ao coque de petróleo, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento, e
(II) negar provimento em relação ao crédito decorrente das aquisições de refratários, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Tatiana Josefovicz Belisário e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado). O conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima declarou-se suspeito para participar do julgamento, sendo substituído pelo conselheiro suplente Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

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

Relatório

Abaixo reproduzo o relatório da Delegacia Regional de Julgamento que o elaborou quando apreciou a manifestação de inconformidade.

Trata o presente processo de exigência tributária consubstanciada em auto de infração formalizado às fls. 03/19, lavrado contra a empresa em epígrafe para exigência de R\$ 858.790,46 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 240.125,54 de juros de mora e R\$ 1.743.008,89 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 1.743.008,89.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 20/28, parte integrante do auto de infração, foram detalhados os procedimentos, verificações, critérios e conclusões da Fiscalização que ensejaram a autuação. Foi constatada a seguinte irregularidade:

0001 CRÉDITOS INDEVIDOS

CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO

*O estabelecimento industrial ou equiparado deixou recolher imposto em decorrência de utilização de créditos básicos indevidos em sua escrituração fiscal. No **Termo de Verificação Fiscal**, parte integrante e indissociável do presente auto de infração, foram detalhados os fatos e os procedimentos adotados para apuração dos valores relacionados a seguir.*

A luz da legislação que rege o IPI, constatou-se que a fiscalizada creditou-se indevidamente de IPI sobre bens adquiridos: coque de petróleo (utilizado como combustível) e materiais refratários (tijolo refratário, concreto refratário e argamassa). Tendo por fundamento o Parecer Normativo CST nº 65/79, esses bens adquiridos não se enquadram nas condições necessárias para ser aceito o crédito do IPI destacado nas operações de compra, na condição de matéria prima e produto intermediário, haja vista que não são MP, nem PI, e tampouco guardam qualquer semelhança com tais insumos, porque não se consomem em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida, justificando, portanto, a glosa dos créditos.

Em virtude das glosas realizadas, a fiscalização efetuou a reconstituição da escrita fiscal da contribuinte (fls. 18/19).

Regularmente cientificada, a contribuinte INTERCEMENT BRASIL S/A (empresa incorporadora da CCB - CIMPOR CIMENTOS BRASIL S/A), inscrita no CNPJ sob o nº 62.258.884/0001-36, apresentou a impugnação de fls. 2107/2117, instruída dos documentos de fls. 2118/2170, aduzindo os seguintes pontos em sua defesa:

1. O artigo 226 do RIPI/2010 possibilita que o contribuinte aproprie-se de créditos oriundos da aquisição de matéria-prima e produtos intermediários que, mesmo não integrando o produto fabricado, sejam consumidos no processo de industrialização (créditos básicos de IPI), desde que não compreendidos como bens do ativo permanente. Em vista disso, apropriou-se de créditos básicos decorrentes de aquisição de materiais combustíveis e refratários a serem utilizados em seus fornos de produção,

imprescindíveis para o processo de industrialização de seus produtos finais (cimento, clínquer, etc.);

2. Entendimento da fiscalização não merece prosperar, pois os produtos intermediários são aqueles utilizados e consumidos no processo de industrialização, ainda que de modo gradual, justamente o caso do coque de petróleo e dos materiais refratários. Cabe destacar que, muito embora tais bens não integrem diretamente o produto final, fato é que sofrem desgaste exclusivamente em razão do processo de fabricação, não podendo ainda, serem considerados bens do ativo permanente, na medida em que se consomem no processo industrial em um curto período de tempo;

3. Há entendimento recente do CARF, no sentido de que o contribuinte faz jus aos créditos básicos decorrentes da aquisição de materiais refratários que sofram desgaste, ainda que de forma gradual, durante o processo de industrialização;

4. Verifica-se que os bens adquiridos (coque de petróleo e materiais refratários) são considerados, para fins de apropriação de crédito de IPI, bens intermediários, na medida em que, mesmo não integrando o produto fabricado, sofrem desgaste direto no processo de industrialização em tempo consideravelmente inferior ao que seria apropriado para os bens do ativo permanente. Nesse sentido, posicionam-se também o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça;

5. Em outras palavras, os bens intermediários devem necessariamente sofrer desgaste em razão do processo de fabricação do produto final e, ainda que não implique no desaparecimento por completo do material, é imprescindível que haja redução de suas propriedades químicas a tal ponto que não possa mais ser reutilizado, justamente como ocorre com o coque de petróleo e os materiais refratários em comento. Diante disso, tendo em vista que a Impugnante faz jus aos créditos de IPI de que se apropriou, é de rigor seja dado provimento à impugnação, a fim de cancelar o Auto de Infração e afastar definitivamente o crédito tributário constituído;

6. A aplicação de multa da ordem de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do crédito tributário possui nítido caráter confiscatório, por se tratar de valor excessivamente oneroso e irrazoável, caracterizando grave ofensa ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. Desse modo, indevida a manutenção da multa aplicada, na medida em que o patamar atualmente aplicado - 75% - fere qualquer parâmetro de razoabilidade e proporcionalidade, razão pela qual a multa deve ser de pronto afastada ou, caso assim não se entenda, imediatamente reduzida.

Ao final, requer seja dado integral provimento à Impugnação, determinando o cancelamento do Auto de Infração.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO DO IPI. MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM.

Não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Assim, glosam-se os créditos relativos a materiais intermediários que não atendam aos requisitos do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Inconformada com o julgamento o contribuinte apresentou Recurso Voluntário no qual replicou, em síntese, os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, pelo que deve ser conhecido. Não há preliminares a enfrentar.

Inicialmente destaco que foram distribuídos para minha relatoria outros processos (10880.901800/2012-87 e 10880.901799/2012-91 – sessão realizada em nov.2021, ainda pendente de retorno a este Conselho até a presente data) desse mesmo contribuinte que se assemelha a esta glosa sobre o produto coque de petróleo. Naquela oportunidade entendi por mais prudente abrir diligência, considerando que naqueles autos o laudo técnico só havia sido juntado com o Recurso Voluntário, logo, caberia oportunizar a instância inferior, em respeito ao princípio constitucional do contraditório, se pronunciar sobre o aludido documento.

Nestes autos, em que pese tratar de glosa sobre o mesmo produto, coque de petróleo, não cabe o mesmo procedimento, visto que não há novos elementos que se faça necessário dar conhecimento ao julgador *a quo*. Sendo assim, passamos ao mérito.

Conforme já relatado, o presente processo trata de auto de infração lavrado em razão de creditamento indevido de IPI, sobre os seguintes bens adquiridos: coque de petróleo (utilizado como combustível) e materiais refratários (tijolo refratário, concreto refratário e argamassa).

Nesse passo a controvérsia reside em definir se os produtos dos quais o contribuinte se creditou do imposto sobre produtos industrializados estão amparados pelo conceito de “*matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização*”, previsto no artigo 226, inciso I do RIPI de 2010¹.

¹ Art. 226. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

O Relatório fiscal que concluiu pelo auto de infração, assentado nas e-fls 20 e seguintes do e-processo, conta com a seguinte conclusão:

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

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

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

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

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

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

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

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

As glosas foram ratificadas e justificadas pela Delegacia Regional de Julgamento que, conforme consta na r. decisão, concluiu:

Assim, quanto ao direito alegado na impugnação, faz-se curial anotar o estabelecido na Lei nº 4.502, de 1964, nos termos do art. 226, inciso I, do RIPI/2010:

"Art. 226. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, **poderão creditar-se** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as

matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;"

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

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

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

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

(...)

Assim, a leitura dos Pareceres acima reproduzidos demonstra o objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que, desde que não façam parte do ativo permanente, todos os materiais consumidos na industrialização poderiam ser considerados matérias-primas e produtos intermediários com fins de gerar o respectivo direito ao crédito de IPI. Esclarece, assim, que, dos materiais consumidos ou utilizados na produção, nem todos são matérias primas ou produtos intermediários, de acordo com a legislação do IPI. **Para tanto, os produtos devem ter a essência de matérias-primas ou produtos intermediário, ou seja, exercerem na operação de industrialização função análoga a destes (caso que excluem as ferramentas, partes e peças), devem entrar em “contato físico” com o produto em fabricação ou com a matéria prima e serem consumidos nesse processo. Além disto, esse consumo/desgaste deve ser indispensável ao processo produtivo e não reflexo, isto é, circunstância accidental, ou, mais apropriadamente, incidental.**

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

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

Por outro lado, é irrelevante o fato de os produtos sofrerem desgastes após prolongado e repetido uso, no estabelecimento fabril, e tornarem-se imprestáveis para o fim ao qual

originariamente se destinava em função do desgaste natural, mesmo em ambiente agressivo e a elevadas temperaturas.

Ademais, quanto aos materiais refratários, não agregam qualquer característica ao produto, mas sim ao equipamento: proteção das altas temperaturas, resistência à abrasão e isolamento térmico. Não se questiona que o refratário tem contato com o produto.

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

Finalizando: como dito nos PN CST n.ºs 65/1979, 181/1974 e 260/1971, para que haja direito ao creditamento dos insumos que não integrem o produto, mas que sejam consumidos no processo produtivo, é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários “strito sensu”, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida, o que não é, absolutamente, o caso dos produtos em discussão: coque de petróleo (utilizado como combustível) e materiais refratários (tijolo refratário, concreto refratário e argamassa).

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

Em sua defesa o contribuinte sustenta em sede recursal os seguintes argumentos:

27. Assim, os bens adquiridos pela Recorrente (coque de petróleo e materiais refratários) caracterizam, para fins de apropriação de crédito de IPI, bens intermediários, na medida em que, mesmo não integrando o produto fabricado, sofrem desgaste direto no processo de industrialização em tempo consideravelmente inferior ao que seria apropriado para os bens do ativo permanente.

28. A apropriação de créditos básicos de IPI faz-se possível quando o bem intermediário (no caso, coque de petróleo e materiais refratários) sofrer desgaste, ainda que de forma modo gradual, no processo de fabricação do produto final (cimento, clínquer, etc.).

29. Em outras palavras, os bens intermediários devem necessariamente sofrer desgaste em razão do processo de fabricação do produto final e, ainda que não implique no desaparecimento por completo do material, é imprescindível que haja redução de suas propriedades químicas a tal ponto que não possa mais ser reutilizado, justamente como ocorre com o coque de petróleo e os materiais refratários em comento.

30. Diante disso, tendo em vista que a Recorrente faz jus aos créditos de IPI de que se apropriou, requer-se o provimento do presente recurso, a fim de que sejam reconhecidos os créditos de IPI relativos ao coque de petróleo e o material refratário adquiridos pela Recorrente.

Coque de petróleo (utilizado como combustível)

Em análise aos argumentos, resta evidente que o **coque de petróleo** é utilizado no processo de industrialização, favorecendo o ciclo industrial. O **coque de petróleo**² é a principal fonte de energia na indústria cimenteira, sendo o principal combustível utilizado no forno rotativo de **clínquer**. É um material granular negro e brilhante constituído principalmente por carbono (90 a 95%), mas também costuma apresentar um teor expressivo de enxofre (cerca de 5%). O motivo desse combustível ser muito utilizado se deve ao seu elevado poder calorífico associado com o baixo custo de aquisição.



Contudo, antes de prosseguir na análise do mérito, se faz mister trazer o significado de CLÍNQUER, a luz da Enciclopédia E-CIVIL³:

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

As alegações recursais trata do conceito “insumo consumido no processo produtivo”, justificando o seu desgaste no processo de produção, afirmando que o coque de petróleo entra em contato com a farinha, durante o processo de clínquerização no forno (e-fls 2060), sendo totalmente consumido no processo, e assim defende estar cumprindo os requisitos dispostos no parecer Normativo CST n.º 65, de 1979, que assim dispõe:

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

A partir da vigência do RIPI/79, ex vi do inciso I de seu art. 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, **que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.**

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

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

Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CST nº 181/74.

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

Decreto nº 7.212/2010

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, **forem consumidos no processo de industrialização**, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Em pesquisa, verifiquei no artigo apresentado no XI Congresso Brasileiro de Engenharia Química em Iniciação Científica, na UNICAMP – SP, publicado em 2015, cujo título é: ESTUDO DO USO DE COMBUSTÍVEIS ALTERNATIVOS NO FORNO DA INDÚSTRIA DO CIMENTO⁴, restou comprovado pelos autores que:

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

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

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

Importante dizer que no próprio artigo citado, quanto na literatura conceitual do significado de CLÍNQUER, a luz da Enciclopédia E-CIVIL, dispõe sobre outras adições ao cimento composto, dentre elas a escória de alto forno, pozolanas e cinzas, o que no meu entender coadunam com o disposto no mencionado laudo técnico apensado aos processos citados acima

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

(também distribuídos para minha relatoria), ao tratar da clínquerização, etapa onde o coque de petróleo é largamente utilizado pelas indústrias para fabricação do cimento.

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

Tabela 3 – Limites dos componentes do Cimento e superfície esférica

	Mín	Máx	(cm ² /g)
Clínquer	65	75	3300
Pozolana Natural	5	20	5500
Escória de Alto Forno	10	20	2700
Cinzas Volantes	10	20	6000

Tabela 4 – Composição química mineralógica parcial do cimento

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. GLOSA DE CRÉDITOS. INSUMOS ENSEJADORES DE CREDITAMENTO

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

E nas razões de decidir, restou consignado:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida). (...)

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

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

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

Materiais refratários (tijolo refratário, concreto refratário e argamassa)

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 clínquerização e outras partes de sua linha de produção, sendo que a sua manutenção requer substituição do revestimento refratário, bem como que o consumo de tais insumos, **tijolo refratário, concreto refratário e argamassa**, ocorre em contato físico com a farinha crua, levando em consideração que o tempo de vida útil destes refratários sejam inferiores a 12 (doze) meses, *juris tantum*, aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos.

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

(...)

30. Os dispêndios 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.

(...)

Após essa breve introdução, importa ressaltar as razões das glosas ratificadas e justificadas pela Delegacia Regional de Julgamento que, conforme consta na r. decisão, concluiu:

(...)

Assim, quanto ao direito alegado na impugnação, faz-se curial anotar o estabelecido na Lei nº 4.502, de 1964, nos termos do art. 226, inciso I, do RIPI/2010:

"Art. 226. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;"

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

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

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

(...)

Ademais, **quanto aos materiais refratários, não agregam qualquer característica ao produto, mas sim ao equipamento: proteção das altas temperaturas, resistência à abrasão e isolamento térmico. Não se questiona que o refratário tem contato com o produto.**

Mas este contato não tem o objetivo de agregar ao produto alguma característica especial. Se não houvesse a necessidade de proteger a parte interna do equipamento, os refratários seriam colocados do lado de fora, apenas com a função de isolamento térmico. E não teriam qualquer contato com o produto. Assim, o fato de ocorrer ou não contato com o produto fabricado não modifica as qualidades ou características tecnológicas dos refratários, que de qualquer maneira não podem ser incluídos entre as

matérias-primas e os produtos intermediários a que se refere a segunda parte do inciso I do art. 226 do RIPI/2010.

Por outro lado, a recorrente ancora sua defesa na própria interpretação do Art. 226 do RIPI/2010:

O artigo 226 do RIPI/2010 possibilita que o contribuinte aproprie-se de créditos oriundos da aquisição de matéria-prima e **produtos intermediários que, mesmo não integrando o produto fabricado, sejam consumidos no processo de industrialização (créditos básicos de IPI), desde que não compreendidos como bens do ativo permanente**. Em vista disso, apropriou-se de créditos básicos decorrentes de aquisição de materiais combustíveis e refratários a serem utilizados em seus fornos de produção, imprescindíveis para o processo de industrialização de seus produtos finais (cimento, clínquer, etc.);

Ressalta em seu Recurso Voluntário:

29. Em outras palavras, os bens intermediários devem necessariamente sofrer desgaste em razão do processo de fabricação do produto final e, ainda que não implique no desaparecimento por completo do material, é imprescindível que haja redução de suas propriedades químicas a tal ponto que não possa mais ser reutilizado, justamente como ocorre com o coque de petróleo e os materiais refratários em comento.

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

Nos termos da peça de defesa trata-se de produto que sofre redução de suas propriedades químicas a tal ponto que não possa mais ser reutilizado, logo, ocorre um desgaste imediato e integral, embora não ocorra em um único ciclo de produção, mas que implica em desgastar o produto até que seja necessária a reposição (e-fls. 2213).

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

PRODUTOS 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 RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 2002) então vigente, expressamente dispunha que:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, art. 25)

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que embora não se 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 desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida”, donde fazem jus ao crédito “as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas independentemente de suas qualificações tecnológicas”, enquadrem-se no conceito de “produtos consumidos”.

Sobre o assunto, o referido parecer informa:

4.2 – Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se 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 painéis 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 painéis 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, Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, no Acórdão n.º **9303-011.429**, em sessão realizada em 18/05/2021, que referendou e adotou como razões de decidir, o voto do Presidente em exercício e Relator, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, no Acórdão, 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 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).

Conclusão

Dentro dessas premissas, considerando o provimento na reversão da glosa do produto coque de petróleo, a escrita fiscal que havia sido reconstituída pela fiscalização (e-fls

18/19) deverá ser revista, com a finalidade de incluir os créditos até então glosados e consequentemente homologar as compensações que os considerava.

Concluo, portanto, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário revertendo a glosa do coque de petróleo.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa