



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.934179/2014-08
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.691 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de junho de 2021
Recorrente VOTORANTIM CIMENTOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

PRECLUSÃO. INOVAÇÃO DE DEFESA. NÃO CONHECIMENTO.

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

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

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

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Lázaro Antonio Souza Soares, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado) e Thaís de Laurentiis Galkowicz. O Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado) participou da reunião em substituição da Conselheira Renata da Silveira Bilhim.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI parcialmente reconhecido por meio do Despacho Decisório eletrônico. Foi anexado ao despacho decisório eletrônico Termo de Verificação Fiscal, do qual o sujeito passivo teve ciência. A cópia deste Termo não consta dos presentes autos, sendo que a lide bem delimitada pela Manifestação de Inconformidade apresentada pelo sujeito passivo, no qual ele próprio identifica quais foram os bens glosados pela fiscalização:

- (i) **Bens que integram o Ativo Permanente**: blindagens de pneus, blocos, chapas de aço, caçambas, anéis, parafusos, pinos, porcas, rodas, roldanas, lâminas de aço, mancais, lonas, correias, eixos, buchas, correntes, ganchos, esferas, trilhos, travas, tirantes, vigas, guias de vedação, polímeros, ponteiras, raspadores, telas, mangas filtrantes, argamassas, **concreto refratário, tijolo refratário**.
- (ii) **Material para Uso e Consumo**: conforme as Notas Fiscais nºs 2063 e 129311, incluídas nos períodos de apuração de 10/2010 e 06/2011, houve entrada de produtos tributados pelo IPI para o ativo permanente, que acabaram sendo utilizados para uso e consumo (CFOPs 2556 e 3556), razão pela qual, diante da inexistência de operações de saída, não podem ser aceitos os respectivos créditos de IPI.
- (iii) **Material utilizado como Combustível**: desconsideração do **coque de petróleo** como matéria-prima ou produto intermediário na fabricação do cimento, tendo se entendido que o mesmo é mero combustível utilizado na geração de energia térmica, não sendo portanto permitido o crédito de IPI respectivo.
- (iv) **Material utilizado como Explosivo**: espoleta de retardo, cordel detonante e emulsão explosiva, pois os mesmos seriam utilizados no desmonte do calcário, operação que não pode ser considerada industrialização. (grifei)

Em sua defesa, a empresa se exsurge especificamente quanto ao coque de petróleo, por ter representado quase 70% da glosa perpetrada pela fiscalização, aduzindo que não

seria apenas combustível, mas também matéria prima, diretamente injetada na mistura objeto do processo de produção do cimento. Apresenta manifestação técnica que afirma que a queima do combustível incorpora ao produto final, sendo que a íntegra do coque de petróleo integra o processo produtivo, nele se exaurindo completamente. Sustenta, ainda, a validade do crédito de IPI sobre os tijolos refratários utilizados nos formos de clinquer.

Esta defesa foi julgada improcedente pela r. decisão referida, emendada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI (...) MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CONCEITO. Somente as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, são hábeis ao creditamento do imposto.

Para que seja dado o tratamento de insumos aos bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, tais bens devem guardar semelhança com as matérias primas - MP e produtos intermediários - PI, em sentido estrito, semelhança essa que reside no fato de exercerem, na operação de industrialização, função análoga a das MP e PI, ou seja, se consumirem, em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida, mesmo que não integrando ao produto final.

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada desta decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário alegando, em síntese:

(i) a nulidade do despacho decisório e da decisão da DRJ face a ausência de diligência, que confirma que os produtos glosados integram o produto da pessoa jurídica;

(ii) no mérito, a validade do crédito de IPI sobre o coque de petróleo, que integra o produto final da Recorrente (cimento), os materiais explosivos e não explosivos que são consumidos/alterados/desgastados no processo produtivo (como a britagem do calcário e os materiais refratários).

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3402-008.691 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.934179/2014-08

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser parcialmente conhecido.

Considerando a lide instaurada pela Manifestação de Inconformidade, observa-se que a Recorrente inovou na discussão administrativa ao tratar dos materiais explosivos e sobre a britagem do calcário. Com efeito, a Manifestação de Inconformidade se restringiu às alegações quanto ao coque de petróleo e aos materiais refratários.

De fato, a discussão invocada no Recurso Voluntário quanto aos materiais explosivos e a britagem de calcário encontra-se preclusa, vez que não invocada em sede de manifestação de inconformidade, na forma do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72¹. Cumpre salientar que esse debate não é admitido como uma matéria de ordem pública, passível de ser reconhecida de ofício, em conformidade com o art. 32 do Decreto n.º 70.235/72² e com os artigos 342 e 494, I do Código de Processo Civil/2015³, aplicável de forma subsidiária ao presente processo.

Com isso, o Recurso Voluntário cabe ser conhecido tão somente em parte, quanto ao coque de petróleo e os materiais refratários. Adentra-se a seguir nas razões de recurso aventadas pela empresa neste ponto.

I – QUANTO AO COQUE DE PETRÓLEO

Preliminarmente, sustenta a Recorrente que o despacho decisório e a r. decisão recorrida seriam nulos por terem deixado de realizar diligência para confirmar que o coque de petróleo seria consumido no processo produtivo como matéria prima.

Quanto ao despacho decisório, inexistente a nulidade apontada pela empresa vez que a fiscalização trouxe o fundamento pelo qual entende que o referido bem seria consumido no processo produtivo da empresa como combustível, não gerando direito a crédito. As razões para a glosa do crédito, portanto, foram bem elucidadas no Termo de Verificação Fiscal que acompanhou o despacho decisório eletrônico, não cabendo se falar em nulidade neste ponto.

Atentando-se para a r. decisão recorrida, observa-se que os julgadores *a quo* enfrentaram inclusive o laudo técnico anexado pela empresa na manifestação de inconformidade, evidenciando que a forma como a empresa aduz que o coque de petróleo se incorporaria no produto (cimento) seria na forma de combustível. Não se nega, portanto, que o coque de petróleo

¹ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

² Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os **erros de escrita ou de cálculos** existentes na decisão **poderão ser corrigidos de ofício** ou a requerimento do sujeito passivo. (grifei)

³ Art. 342. Depois da contestação, só é lícito ao réu deduzir novas alegações quando:

I - relativas a direito ou a fato superveniente;

II - competir ao juiz conhecer delas de ofício;

III - por expressa autorização legal, puderem ser formuladas em qualquer tempo e grau de jurisdição.

(...)

Art. 494. Publicada a sentença, o juiz só poderá alterá-la:

I - para corrigir-lhe, **de ofício** ou a requerimento da parte, inexatidões materiais ou **erros de cálculo**; (grifei)

se consome no processo produtivo da empresa, apenas se indica que essa utilização não seria incorporada diretamente no produto final. Nos termos da r. decisão:

Em que pese a alegação da impugnante, **o coque de petróleo é combustível usado para gerar energia térmica.** Para a presente análise, o que importa é saber se este combustível (coque) entra em contato direto com a matéria prima é consumido em razão deste contato, alterando-se os componentes.

Nas indústrias de cimento, o coque (que não possui material volátil bastante para produzir uma chama auto sustentável) pode ser usado isoladamente, ou em uma mistura com o óleo combustível, carvão mineral, gás natural, ou até pneu usado, para a combustão no forno rotativo.

O uso do coque como combustível é uma escolha da empresa e relacionado com o custo de produção e qualidade do clínquer⁵. Este produto serve para gerar chama e calor nos fornos e é esse calor que transforma a matéria prima em clínquer por meio da calcinação⁶ (temperatura de + ou - 1500°C), que após resfriamento será triturado e misturado com gesso, se transformando em cimento.

Assim, não há dúvidas que o coque se consome no processo produtivo e é essencial a este, mas a questão é se o combustível se consome pelo contato direto com o produto industrializado e se esse consumo se dá em razão deste contato. Aqui, parece que não.

O coque se consome na combustão para emissão do calor que formará o clínquer, mas não entra em contato com o calcário ou argila. É o calor que forma o clínquer, não o coque. Apesar de a queima do combustível e de o tipo deste poder interferir na qualidade do produto fabricado, por seus resíduos entrarem em contato com a matéria prima, deve-se ter em mente que não é o coque que entra em contato com o produto fabricado, e seu consumo (queima para gerar calor) não se pela ação/contato direto com a matéria prima. O fato de os resíduos da queima do coque entrar em contato com o produto fabricado não lhe descaracteriza seu uso como combustível e não lhe confere o conceito de matéria-prima.

Portanto, o coque de petróleo não pode ser considerado como matéria-prima *estritu sensu*, porque não é adicionado ou agregado às outras matérias primas, nem matéria prima *latu sensu*, porque não entra em contato direto com os produtos industrializados se consumindo por este contato. **Observa-se que são os resíduos da queima do combustível que agregam a matéria prima, dando-lhe características próprias, assim como se ao invés do coque fosse utilizados pneus usados, os resíduos e gases resultantes da queima deste produto também agregariam a matéria prima o que contradiz a afirmação da contribuinte de que não existe clínquer sem coque; e não há cimento sem clínquer, e por consequência lógica, não haveria cimento sem coque. Tais resíduos são agregados à matéria prima de forma incidental.**

Conforme o parecer técnico apresentado pela impugnante, o contato com a matéria prima, no caso, se dá com a chama de um maçarico, que produz o calor necessário à clínquerização e este maçarico é alimentado por diferentes tipos de combustíveis ou uma mistura deles. E, são as cinzas e outros elementos gerados com a queima dos combustíveis que se incorporam ao produto final.

Portanto, correta a glosa. (grifei)

Assim, não há que se falar em nulidade da r. decisão recorrida, vez que não considerou necessária a realização de diligência considerando os documentos anexados aos presentes autos quanto ao coque de petróleo.

Atentando-se para o mérito, observa-se que o laudo técnico anexado pela empresa nos presentes autos realmente não gera dúvida quanto à natureza de combustível do coque de petróleo no processo de produção do cimento da pessoa jurídica. A natureza técnica de combustível é reiteradamente confirmada no laudo técnico do Instituto de Pesquisa Tecnológicas, no qual afirma:

3.3 Informações gerais sobre o uso do coque na indústria cimenteira

No Brasil, o coque de petróleo é responsável por grande parte da energia térmica consumida na indústria de cimento. Em outros países, também assume posição importante, como apresenta a Tabela 2, a seguir:

Tabela 2: Energia térmica consumida na indústria do cimento, em diferentes países (CH2MHILL, 2002)

País	Energia térmica consumida na indústria cimenteira, em %
Espanha	88
Brasil	85
Turquia	70
Itália	45
França	30
México	20
EUA	15
Canadá, Alemanha, Japão e Chile	10

Além disso, a indústria de cimento é o segundo maior consumidor de coque de petróleo de alto enxofre como combustível, tanto puro quanto misturado a outros combustíveis, como carvão mineral ou óleo pesado (CH2MHILL, 2002), não necessitando de sistemas de tratamento de efluentes gasosos sulfurosos. No Brasil, conforme o Balanço Energético Nacional do Ministério das Minas e Energia (MME, 2003 *in* Santos, 2007), a indústria de cimento aumentou o seu consumo de coque de petróleo, como combustível (Figura 2).

Ao consignar como o coque se incorporaria ao cimento, o laudo consigna exatamente o que a r. decisão afirma: somente as cinzas, decorrentes da queima do coque, como combustível na produção e não por uma ação direta sobre o produto:

Devido à sua natureza química e à elevada temperatura do processo, considera-se que todo o coque de petróleo seja consumido na etapa de clínquerização. Na **combustão**, e justamente para produzir este efeito durante a sua participação direta na fabricação do clínquer, o coque de petróleo sofre imediata alteração na composição química, com desgaste e perda de suas propriedades físicas e químicas. Carbono e hidrogênio presentes no **coque são consumidos no processo de queima**, com geração de calor capaz de manter a temperatura de clínquerização, enquanto que os constituintes das cinzas são incorporados ao clínquer.

A clínquerização também pode ser realizada utilizando-se energia elétrica como fontes de energia alternativa. Entretanto, por razões de viabilidade econômica, essa opção não é praticada em escala industrial, limitando-se à aplicação em estudos de clínquerização em escala laboratorial.

Neste processo, as cinzas e outros elementos gerados pela queima do coque e dos outros combustíveis são incorporados ao clínquer, resultante da reação dos compostos presentes na farinha. A literatura indica a ocorrência de integração das cinzas decorrentes da queima do coque no clínquer, com elevado grau de incorporação (CH2MHILL, 2002). Esta mesma referência aponta que os fornos de cimento, diferente de outros fornos e caldeiras industriais, têm como característica a interação entre matéria-prima e gases de combustão, possibilitando que grande parte do enxofre e metais presentes na massa do coque sejam incorporados ao clínquer durante a queima, reduzindo o impacto da emissão de gases e metais do forno.

Assim, a documentação técnica anexada pela Recorrente aos presentes autos não afasta a premissa da qual partiu a fiscalização para a glosa do crédito, no sentido de que o coque de petróleo é utilizado como combustível no processo produtivo da empresa, não se enquadrando no conceito de matéria-prima por não integrar diretamente o produto em produção (cimento). Ao contrário do que afirma a Recorrente em suas defesas, a documentação técnica apresentada não é suficiente para gerar dúvida quanto à natureza de combustível do coque de petróleo. Somente as cinzas decorrentes da queima do coque passam a fazer parte de um dos elementos do cimento (clínquer), mas não por uma ação direta do coque sobre o cimento, como matéria prima.

A necessidade da ação direta do produto para ser admitido como matéria prima é reiteradamente confirmada por este Conselho, como se depreende a título exemplificativo das manifestações abaixo colacionadas, inclusive desta turma julgadora:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 (...) IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. FERRAMENTAS. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS. REFRATÁRIOS. DESGASTE DIRETO NO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.

O artigo 82 do RIPI/82 (reproduzido nos regulamentos subsequentes) confere direito ao crédito de IPI pela aquisição de produtos intermediários, entendidos como "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização." **A interpretação da norma historicamente dada e acolhida nos termos do Parecer Normativo CST n. 69/79 é que não é possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários que só indiretamente façam parte da industrialização, porém dão direito ao crédito de IPI as aquisições de produtos intermediários que diretamente exerçam ação sobre o produto industrializado, desgastando-se ou consumindo-se por ação direta sobre o produto. Soma-se a isso o entendimento exarado pelo STJ no REsp 1.075.508 (repetitivo), no sentido de que mesmo em se tratando de maquinário, deve-se avaliar o direito ao crédito de IPI com base na aferição do desgaste direto ou indireto sobre o produto em fabricação. Assim, a aquisição de ferramentas, refratários, partes e peças de máquinas conferem direito ao crédito de IPI, desde que sofram desgaste direto na industrialização, perdendo suas propriedade físicas e químicas, e não sejam parte do ativo imobilizado.** (Número do Processo 11080.732116/2013-16. Data da Sessão 28/04/2021 Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz N.º Acórdão 3402-008.325 - grifei)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.075.598/SC. SÚMULA CARF N.º 19. As matérias-primas e produtos intermediários somente geram créditos de IPI se integrarem o produto fabricado ou se forem consumidos no processo de industrialização. **O conceito de insumos, no contexto do IPI, pressupõe que os bens nele subsumidos sejam consumidos - e aqui consumo assume um sentido amplo de desgaste, desbaste, perda de propriedades, etc. - em contato direto com o produto em fabricação, e desde que não integrem o ativo permanente. Nessa linha, não se afiguram como matéria-prima ou produto intermediário, para fins de creditamento do IPI, os bens que forem utilizados apenas indiretamente na produção ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação. Trata-se do conceito de insumos encapsulado pelo REsp 1.075.508/SC, submetido ao rito previsto no art. 543-C do antigo CPC, e consubstanciado na ratio decidendi da Súmula CARF n.º 19. A conceituação de insumos vazada nessas decisões é de aplicação obrigatória pelos Conselheiros do CARF, por força do que dispõem o art. 62, §2º, e 72 do ANEXO II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015. (Súmula CARF n.º 19; Parecer Normativo CST n.º 65/1979; REsp 1.075.508/SC).**

RESSARCIMENTO. CRÉDITO GLOSADO. Geram direito ao crédito do IPI, além das matérias-primas, produtos intermediários "stricto-sensu" e material de embalagem, os materiais que se integram ao produto final e quaisquer outros materiais, desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente, que se consomem por decorrência de contato físico com o produto em elaboração, excluindo-se as partes e peças de máquinas e equipamentos.

PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Indefere-se pedido de perícia quando se constata que o despacho decisório demonstra, de forma clara e precisa, a razão e os fundamentos da redução do crédito pleiteado e quando, nos autos, estão presentes os elementos necessários para a fundamentação da decisão. Descabe a realização de diligência relativamente à matéria cuja prova deveria ser apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova. (Número do processo: 13876.000530/2006-02. Data da sessão 17/04/2019 Relator Vinícius Guimarães Acórdão 3003-000.244 – grifei)

Em conformidade com o art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/99, adoto aqui as razões de decidir bem delineadas pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz na relatoria do Acórdão 3402-008.325 em torno da premissa jurídica adotada quanto ao creditamento do IPI:

Lembremos a legislação a respeito do assunto.

O artigo 82, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 87.981, de 1982 (RIPI/82), cuja redação foi repetida nos regulamentos subsequentes, determinava que:

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 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.

Diante de muitas dúvidas e disputas, o alcance da expressão "consumidos no processo de industrialização", ela foi fixada no Parecer Normativo CST n.º 65/79, nos seguintes termos:

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.' (...)

10.2 - 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 de que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo. (...)

11 - 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 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

Alcançando mais especificamente o ponto das ferramentas, partes e peças de máquinas, é amplamente conhecido o conteúdo do Parecer Normativo CST n.º 181, de 1974, publicado no DOU de 23.10.74, quando dispõe que "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."

Ocorre que em 23 de setembro de 2009, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou o REsp 1.075.508 na sistemática dos recursos repetitivos, cuja controvérsia era justamente a ora sob análise: a empresa buscou a tutela do Poder Judiciário para tomar crédito de componentes do maquinário que sofrem o desgaste no processo produtivo, porém, naquele caso, sem contato físico direto com o produto em fabricação. Nesta oportunidade, o relator do caso, Ministro Luis Fux, destacou que a legislação do IPI afastou o rigor da regra do crédito físico, concluindo que “o aproveitamento do crédito de 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.”

Portanto, no caso julgado pelo STJ, foi negado provimento ao recurso especial do Contribuinte, pois aqueles itens de maquinário em julgamento só sofriam desgaste indireto no processo industrial. Ou seja, não foi pelo fato de se tratar de item de maquinário que o crédito foi entendido como indevido, mas sim pelo fato de seu desgaste não decorrer de contato físico direto com a produção. Vale dizer, foi afastada a interpretação constante nos atos interpretativos da Receita Federal no sentido de que nunca componentes do maquinários poderiam gerar direito ao crédito.

Foi trazida, assim, a seguinte interpretação vinculante ao CARF (cf. artigo 62, §2º do seu Regimento Interno) para fins de crédito do IPI: **não é possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários (dentre eles, possivelmente, componentes de maquinário) que só indiretamente façam parte da industrialização (e.g. lubrificantes para máquinas, no contexto da indústria de metais). De outro lado, darão direito ao crédito as aquisições de produtos intermediários que diretamente exerçam ação sobre o produto industrializado, desgastando-se ou consumindo-se. Lembrando sempre que em qualquer situação o item somente será passível de creditamento se não fizer parte do ativo imobilizado da empresa.**

Usando como base tal dicotomia - embora não seja possível ainda falar em uma jurisprudência uníssona -, passaram a ser julgados muitos casos por este Conselho (e.g. Acórdão 3402-004.295, de 24/07/2020; Acórdão 3402-002.831, de 25/01/2016; Acórdão 3302-005.316, de 21/03/2018; Acórdão 3401-005.702, de 29/01/2019; Acórdão 3302-007.478, de 20/08/2019; Acórdão 3301-004.064, de 27/10/2017), seja para conceder ou para negar o crédito de IPI, fazendo normalmente expressa menção ao citado julgamento do STJ. Inclusive a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu decisão adotando a diferenciação entre consumo direto e consumo indireto do produto intermediário no Acórdão 9303006.958, em sessão de 13/06/2018, com a seguinte conclusão: “as partes ou peças de reposição de máquinas e equipamentos que não se desgastam imediata e integralmente durante o processo produtivo não geram direito a creditamento.” (grifei)

E considerando a documentação acostada aos presentes autos pela defesa, entendo ser prescindível a realização de diligência, em especial tendo em vista que o presente processo é um processo de crédito pleiteado pelo sujeito passivo, cujo ônus da prova incumbe ao contribuinte.

Com efeito, em processo de ressarcimento o contribuinte figura como titular da pretensão e, como tal, possui o **ônus de prova** quanto ao **fato constitutivo de seu direito**. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando que o direito invocado existe.

Assim, na hipótese de serem identificados equívocos no cálculo do crédito ou quanto aos itens entendidos como não adequadamente descritos ou equivocadamente enquadrados, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em com as glosas, em conformidade com os arts. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/1972⁴.

De fato, o ônus probatório nos processos de compensação **é do postulante ao crédito**, tendo este o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito, no entendimento reiterado desse Conselho⁵.

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

II – DOS MATERIAIS REFRAATÓRIOS

A respeito da glosa dos produtos refratários (tijolos e concreto glosados), à luz do direito aplicável, poderia ser dada razão à Recorrente à luz do próprio Parecer Normativo CST n.º 65/1979 caso tivesse prova nos autos de que esses produtos não integraram o ativo imobilizado da Recorrente.

De fato, o referido parecer expressamente reconhece que a expressão “consumidos” **“há de ser entendida em sentido amplo abrangendo exemplificativamente o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida”**. Com isso, 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”*.

Esta interpretação do produto intermediário consta, igualmente, no art. 226, I, do RIPI/2010, aprovado pelo Decreto n.º 7.212/2010, que expressa:

⁴ “Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;”

⁵ A título de exemplo: "Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009 VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. **Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.** (...)" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

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**; (grifei)

Ora, nesse raciocínio, todos itens refratários que não integram os bens do ativo permanente geram direito a crédito na condição de “produtos intermediários” (PI), vez que, ainda que não se integrem física ou quimicamente ao produto final, efetivamente se desgastam no curso do processo produtivo.

Com efeito, a ocorrência do desgaste físico/químico direto dos materiais refratários garante o creditamento em conformidade com o Recurso Especial 1.075.508 do E. Superior Tribunal de Justiça proferido em sede de recurso repetitivo, já referenciado no item anterior deste voto:

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

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

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

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

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ, REsp 1075508/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 13/10/2009 - grifei)

Exatamente no sentido de que os materiais refratários podem ser admitidos como produtos intermediários, manifestaram-se o E. Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça e este próprio CARF:

"IPI. AÇÃO DE EMPRESA FABRICANTE DE AÇO PARA CREDITAR-SE DO IMPOSTO, RELATIVO AOS MATERIAIS REFRATÁRIOS QUE REVESTEM OS FORNOS ELÉTRICOS, ONDE É FABRICADO O PRODUTO FINAL. INTERPRETAÇÃO QUE CONCILIA O DECRETO-LEI N. 1.136/70 E O SEU REGULAMENTO, ART. 32, APROVADO PELO DECRETO N. 70.162/72, COM A LEI 4.503/64 E COM O ART. 21, PARÁGRAFO 3., DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE PELO CONHECIMENTO E PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. (...) Estou em que, tendo o acórdão recorrido admitido o fato de que os refratários são consumidos na fabricação do aço, a circunstância de não se fazer essa consumição em cada fornada, mas em algumas sucessivas, não constitui causa impeditiva à incidência da regra constitucional e legal que proíbe a cumulatividade do IPI" (Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 90205, Rel. Min. Soares Munoz, Primeira Turma, julgado em 20/02/1979, DJ 23-03-1979 p 02103 - grifei)

"TRIBUTÁRIO. IPI. MATERIAIS REFRATÁRIOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. OS MATERIAIS REFRATÁRIOS EMPREGADOS NA INDÚSTRIA, SENDO INTEIRAMENTE CONSUMIDOS, EMBORA DE MANEIRA LENTA, NÃO INTEGRANDO, POR ISSO, O NOVO PRODUTO E NEM O EQUIPAMENTO QUE COMPÕE O ATIVO FIXO DA EMPRESA, DEVEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, CONFERINDO DIREITO AO CRÉDITO FISCAL." (Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 18.361/SP, Rel. Ministro Hélio Mosimann, Segunda Turma, julgado em 05/06/1995, DJ 07/08/1995, p. 23026 - grifei)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Período de apuração: 01/05/2002 a 30/09/2004 (...) **REFRATÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. O material refratário contido em revestimento de fornos desgasta-se de forma direta na produção, gerando direito ao crédito do imposto.** Precedentes do Supremo Tribunal Federal. (...) Recurso Voluntário Provido em Parte Recurso de Ofício Negado

(...)

A Primeira Instância considerou que, nos termos do Parecer Normativo CST n. 65, de 1979, o produto intermediário que gera direito a crédito de IPI, quando não se incorpore ao produto fabricado, deve desgastarse em contato com ele no processo de fabricação e não de forma incidental. Nesse contexto, importa ressaltar que **o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (Resp nº 1.075.508) decidiu que os materiais que são consumidos no processo industrial, ainda que não integrem o produto final, geram direito ao crédito de IPI, nos seguintes termos (...)**

Se, de um lado, tal entendimento, de aplicação obrigatória pelo Carf, nos termos do art. 62A de seu Regimento Interno (Anexo II à Portaria MF n. 256, de 2009), **afasta a condição de contato físico direto com o produto fabricado, de outro, estabelece de forma clara que o insumo deva sofrer desgaste de forma imediata e integral durante o processo de fabricação.**

Como consequência, o acórdão afastou a possibilidade de creditamento de qualquer insumo que seja utilizado em maquinário no parque industrial, como

partes e peças de equipamentos e combustíveis neles empregados, que não sofrem desgaste ou que o sofram de forma mediata.

(...)

Portanto, pode-se concluir que somente os insumos que se desgastem de forma imediata (direta) e integral no processo, ainda que não de uma só vez, geram direito de crédito, o que não ocorre com máquinas, equipamentos, produtos não utilizados diretamente na produção, peças e partes de máquinas etc.

No caso, os refratários que compõem os fornos e entram em contato com o produto fabricado desgastam-se de forma direta e integral na produção e, ainda que acidentalmente, incorporam-se ao produto fabricado.

Note-se que o desgaste de forma imediata deve ser considerado o desgaste direto, conforme antes esclarecido, e que o desgaste integral pode referir-se a vários ciclos de produção e ainda não necessariamente implicar o desaparecimento por completo do material, mas sua redução a um estado em que não possa mais ser utilizado.

Portanto, nos termos da jurisprudência antiga do Supremo Tribunal Federal acima citada e da adoção recente de sua base teórica pelo Superior Tribunal de Justiça, tais insumos classificam-se como produtos intermediários e, portanto, geram direito de crédito." (Processo n.º 10680.006760/2007-57. Relator Walber Jose da Silva. Acórdão n.º 3302-001.954. Decisão por maioria. Voto vencedor do Conselheiro José Antonio Francisco - grifei).

Contudo, nos presentes autos, a Recorrente não anexou qualquer prova ou elemento indiciário que afaste a premissa adotada pela fiscalização no despacho decisório no sentido de que esses bens integram o ativo permanente da Recorrente. Com efeito, ordinariamente, em razão do imediato e integral desgaste dos materiais refratários no curso do processo de produção, não se pode considerar que eles compõem as máquinas e equipamentos que são por eles protegidos das altas temperaturas no processo produção, devendo ser admitidos como produtos intermediários. Entretanto, no presente processo, a Recorrente não trouxe qualquer elemento probatório referente aos refratários, de forma a evidenciar a sua vida útil dentro do seu processo de produção.

Assim, ainda que à luz da jurisprudência pátria seja possível enquadrar os materiais refratários como produtos intermediários, passíveis de gerar direito ao crédito do IPI na forma do art. 226, I, do RIPI, a Recorrente não trouxe aos presentes autos elementos probatórios para afastar a premissa fática da qual partiu o despacho decisório (de que esses bens são integrantes do ativo imobilizado da Recorrente), evidenciando que esses produtos necessitariam, no processo de produção da Recorrente, de constante reposição.

Relembre-se que, como evidenciado no item anterior, o presente processo é um pedido de ressarcimento, cujo ônus probatório recai sobre o postulante do crédito (a Recorrente).

Com isso, exclusivamente em razão da falta de provas nos presentes autos, não evidenciada pela Recorrente sequer por elemento indiciário que pudesse ensejar a conversão do presente julgamento em diligência, entendo que cabe ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

III - CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deline