



Coleção de Direito
Tributário & Financeiro

organização

André Mendes Moreira
Onofre Alves Batista Júnior
Paulo Roberto Coimbra Silva
Valter de Souza Lobato

DIREITO TRIBUTÁRIO

UMA VISÃO DA ESCOLA MINEIRA

em homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho



CASA DO
DIREITO



DIRETOR EDITORIAL | Gustavo Abreu

DIRETOR ADMINISTRATIVO | Júnior Gaudereto

DIRETOR FINANCEIRO | Cláudio Macedo

LOGÍSTICA | Vinícius Santiago

COMUNICAÇÃO E MARKETING | Giulia Staar

EDITORA | Laura Brand

ASSISTENTE EDITORIAL | Carolina Fonseca

DESIGNER EDITORIAL | Gustavo Zeferino & Luís Otávio Ferreira

COORDENADORES DA COLEÇÃO

Misabel de Abreu Machado Derzi

Onofre Alves Batista Júnior

ORGANIZAÇÃO DO LIVRO

André Mendes Moreira

Onofre Alves Batista Júnior

Paulo Roberto Coimbra Silva

Valter de Souza Lobato

CONSELHO EDITORIAL

André Parmo Folloni

André Mendes Moreira

Élida Graziane Pinto

Elival da Silva Ramos

Fernando Facury Scaff

Heleno Taveira Torres

Hugo de Brito Machado Segundo

Humberto Bergmann Ávila

João Félix Pinto Nogueira

José Maurício Conti

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Luís Eduardo Schoueri

Marciano Buffon

Mary Elbe Queiroz

Pasquale Pistone

Paulo Rosenblatt

Ricardo Lodi Ribeiro

Sacha Calmon Navarro Coêlho

Tarcísio Diniz Magalhães

Thomas da Rosa de Bustamante

Ulisses Schwarz Viana

Valter de Souza Lobato

Todos os direitos reservados.
Não é permitida a reprodução desta obra sem
aprovação do Grupo Editorial Letramento.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD

D598	Direito tributário: uma visão da escola mineira – em homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho / Alessandra Machado Brandão Teixeira ... [et al.] ; organizado por André Mendes Moreira; Onofre Alves Batista Júnior; Paulo Roberto Coimbra Silva; Valter de Souza Lobato. - Belo Horizonte, MG : Letramento ; Casa do Direito ; Coleção de Direito Tributário e Financeiro, 2020. 484 p. : il. ; 15,5cm x 22,5cm. -- (Coleção de Direito Tributário e Financeiro) Inclui bibliografia. ISBN: 978-65-86025-37-8 1. Direito. 2. Direito tributário. 3. Sacha Calmon Navarro Coêlho. I. Teixeira, Alessandra Machado Brandão. II. Garcia, Ana Carolina Moreira. III. Cardoso, Ana Paula Oliva. IV. Costa, André Ferrão da. V. Moreira, André Mendes. VI. Muzzi Filho, Carlos Victor. VII. Muzzi, Carolina Laboissière. VIII. Mayrink, Cristina Padovani. IX. Pimenta, Dalmar do Espírito Santo. X. Bayão, Enéas Virgílio Saldanha. XI. Carvalho, Fábio Junqueira de. XII. Bernardes, Flávio Couto. XIII. Rolim, João Dácio. XIV. Senna, Juliana Ferreira Alvim Soares de. XV. Lara, Laura Figueiredo Felix. XVI. Santos, Luciana Batista. XVII. Pereira, Luiz Augusto da Cunha. XVIII. Murgel, Maria Inês. XIX. Barros, Mônica de. XX. Siqueira, Natércia Sampaio. XXI. Gaia, Patrícia Dantas. XXII. Silva Filho, Paulo Antônio Machado da. XXIII. Silva, Paulo Roberto Coimbra. XXIV. Vieira Filho, Pedro de Assis. XXV. Frattari, Rafael. XXVI. Dalla, Ricardo Corrêa. XXVII. Vogas, Rosiris Paula Cerizze. XXVIII. Cohen, Sarah Amarante de Mendonça. XXIX. Lobato, Valter de Souza. XXX. Miranda, Victor Pimenta de. XXXI. Batista Júnior, Onofre Alves. XXXII. Título. XXXIII. Série. 2020-1458	CDD 341.39 CDU 34:336.2
------	--	----------------------------

Elaborado por Vagner Rodolfo da Silva - CRB-8/9410

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito tributário 341.39
2. Direito tributário 34:336.2

Belo Horizonte - MG

Rua Magnólia, 1086

Bairro Caiçara

CEP 30770-020

Fone 31 3327-5771

contato@editoraletramento.com.br

editoraletramento.com.br

casadodireito.com



Casa do Direito é o selo jurídico do
Grupo Editorial Letramento

SOBRE OS COORDENADORES

ANDRÉ MENDES MOREIRA

Professor Adjunto de Direito Tributário dos Cursos de Graduação, Mestrado e Doutorado da Faculdade de Direito da UFMG. Doutor em Direito Tributário pela USP, onde realizou Residência Pós-Doutoral. Mestre em Direito Tributário pela UFMG, onde se bacharelou em Direito. Professor convidado do curso de especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Advogado e Consultor Tributário, atuante em SP, RJ, MG e DF. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e International Fiscal Association (IFA). Autor de mais de 100 (cem) artigos e capítulos de livros em matéria tributária, publicados no Brasil e no exterior.

ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR

Graduado em Direito, Administração e Engenharia Civil. Mestre em Ciências Jurídico-Políticas pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Pós-Doutoramento em Democracia e Direitos Humanos pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. É Professor Associado de Direito Público da Graduação, Mestrado e Doutorado na Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Foi Professor de Direito Tributário da PUC/ Minas, da UNA e das Faculdades Pitágoras, bem como da Pós-Graduação de Direito Tributário das Faculdades Milton Campos e IEC/PUC/Minas. É autor/organizador de mais de 25 livros e já escreveu mais de 80 artigos em li-

vros e revistas especializadas. Atualmente é Sócio Conselheiro do Coimbra & Chaves Advogados.

Foi Advogado-Geral do Estado (AGE) de Minas Gerais, havendo sido Procurador Chefe da Dívida Ativa; Procurador-Regional do Estado; Diretor do Centro de Estudos da AGE; membro do Conselho Consultivo do Colégio de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG e do Conselho Curador da Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de MG – FAPEMIG. É Diretor Científico da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT e foi também Superintendente e Auditor Fiscal do Estado de Minas Gerais. Membro da Comissão Especial da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB Federal) para defesa do Federalismo.

PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA

Professor Associado de Direito Tributário e Financeiro da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), onde se graduou em Direito. Foi professor convidado da *Faculté de Droit de l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne* (França), da *Facultat de Dret da Universitat de Barcelona* (Espanha), da Fundação Getúlio Vargas (FGV-Rio) e da Fundação Dom Cabral (FDC). Atuou como professor na Faculdade Mineira de Direito (PUC Minas), na Fundação João Pinheiro (FJP), no Instituto de Educação Continuada (IEC) e nos cursos de Pós-Graduação em Direito Público do TJMG. Foi assessor da 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) e membro do Conselho de Política Tributária da Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG).

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Especialista em *Fiscalidad Internacional pela Universidad de Santiago de Compostela* (Espanha). Especialista em *International Tax Planning pela Harvard Law School* (MA/EUA). Membro da Ordem do Mérito Legislativo do Estado de Minas Gerais. É membro ativo de instituições nacionais e internacionais, como a *International Fiscal Association* (IFA), o *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario* (ILADT) e a Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). É conselheiro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e ex-coorde-

nador acadêmico da Aliança de Advocacia Empresarial (ALAE). Autor de diversos livros, dezenas de capítulos de livros e dezenas de artigos publicados em revistas especializadas nacionais e estrangeiras. É conferencista em diversos seminários no Brasil e no exterior. Sócio fundador do escritório Coimbra & Chaves Advogados. Advogado tributarista de destaque no Brasil, com reconhecimento em diversos diretórios nacionais internacionais por sucessivos anos, tais como Análise 500, *Chambers and Partners*, *Legal 500*, *Best Lawyers* e congêneres.

VALTER DE SOUZA LOBATO

Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) - ganhador do Prêmio Barão do Rio Branco (melhor aluno das turmas concludentes) e do Prêmio de melhor aluno de Direito Civil; Mestre e Doutor em Direito Tributário pela UFMG; Professor de Direito Tributário e Ex-Coordenador-Adjunto do Curso de Pós-graduação Lato Sensu em Direito Tributário das Faculdades Milton Campos; Coordenador do Curso de Pós-graduação Lato Sensu em Direito Tributário CEDIN/ABRADT; Professor Adjunto de Direito Tributário dos cursos de Direito (graduação e pós), Ciências Contábeis e Ciência do Estado da UFMG;

Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT); Ex-Conselheiro Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil 13^o Subseção, 13^o OAB/MG, Brasil; Membro do Conselho Editorial das Revistas: Revista de Direito Tributário Contemporâneo - RDTC; Grupo Editorial Letramento; Revista Direito Tributário Internacional Atual; Revista Direito Tributário Atual; Revista ABRADT/FÓRUM de Direito Tributário - RAFDT; Coordenador da Revista ABRADT/FÓRUM de Direito Tributário - RAFDT; Sócio do escritório Sacha Calmon - Misabel Derzi Consultores e Advogados; Advogado tributarista de destaque no Brasil, ranqueado, desde 2013, nas principais certificadoras jurídicas nacionais e internacionais: *Chambers and Partners Latin America*, *Chambers Global*; *Lacca - The Latin American Corporate Counsel Association* (LACCA), *Análise Advocacia*; *International Tax Review* (ITR), *Best Lawyers*, *The Legal 500* e *Who's Who Legal*. Endereço para acessar este CV: <http://lattes.cnpq.br/1032742283143550>.

AUTORES

ALESSANDRA MACHADO BRANDÃO TEIXEIRA

ANA CAROLINA MOREIRA GARCIA

ANA PAULA OLIVA CARDOSO

ANDRÉ FERRÃO DA COSTA

ANDRÉ MENDES MOREIRA

CARLOS VICTOR MUZZI FILHO

CAROLINA LABOISSIÈRE MUZZI

CRISTINA PADOVANI MAYRINK

DALMAR DO ESPÍRITO SANTO PIMENTA

ENÉAS VIRGÍLIO SALDANHA BAYÃO

FÁBIO JUNQUEIRA DE CARVALHO

FLÁVIO COUTO BERNARDES

JOÃO DÁCIO ROLIM

JULIANA FERREIRA ALVIM SOARES DE SENNA

LAURA FIGUEIREDO FELIX LARA

LUCIANA BATISTA SANTOS

LUIZ AUGUSTO DA CUNHA PEREIRA

MARIA INÊS MURGEL

MÔNICA DE BARROS

NATÉRCIA SAMPAIO SIQUEIRA

PATRÍCIA DANTAS GAIA

PAULO ANTÔNIO MACHADO DA SILVA FILHO

PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA

PEDRO DE ASSIS VIEIRA FILHO

RAFHAEL FRATTARI

RICARDO CORRÊA DALLA

ROSÍRIS PAULA CERIZZE VOGAS

SARAH AMARANTE DE MENDONÇA COHEN

VICTOR PIMENTA DE MIRANDA

VALTER DE SOUZA LOBATO

	13	SELO ABRADT – ESCOLA MINEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO
	15	PREFÁCIO
1	19	O CONCEITO DE INSUMO PARA O PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS: REFLEXÃO APÓS O RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170/PR Alessandra M. Brandão Teixeira Laura Figueiredo Felix Lara
2	61	FEDERALISMO, CONSTITUIÇÃO E TRIBUTAÇÃO André Mendes Moreira
3	37	A COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST E OS DESCONTOS INCONDICIONAIS: CONSIDERAÇÕES CRÍTICAS ACERCA DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA André Mendes Moreira Patrícia Dantas Gaia Juliana Ferreira Alvim Soares de Senna
4	89	CONSIDERAÇÕES SOBRE O LANÇAMENTO DO ITCD "CAUSA MORTIS" (IMPOSTO SOBRE HERANÇA) Carlos Victor Muzzi Filho
5	118	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA – FONTE DE RECEITA IGNORADA Cristina Padovani Mayrink
6	131	DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA Dalmar do Espírito Santo Pimenta
7	149	RESPONSABILIDADE CIVIL, ADMINISTRATIVA E CRIMINAL DOS DIRIGENTES DE ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR Enéas Virgílio Saldanha Bayão
8	161	DA INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO ATRAVÉS DA TRIBUTAÇÃO DA PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR Fábio Junqueira de Carvalho Maria Inês Murgel

- 9** 173 O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO E A NOVA REFORMA TRIBUTÁRIA –SEGURANÇA JURÍDICA, "GUERRA FISCAL" E A COMPLEXIDADE NORMATIVA
Flávio Couto Bernardes
Victor Pimenta de Miranda
- 10** 194 CASO SABOU E CASO JANYR – DIREITO DE DEFESA DOS CONTRIBUINTES NO CONTEXTO DA TROCA DE INFORMAÇÕES INTERNACIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA
João Dácio Rolim
Ana Carolina Moreira Garcia
- 11** 221 NÃO CUMULATIVIDADE NO ICMS – QUE O FUTURO NÃO SEJA UM MUSEU DE SUPOSTAS NOVIDADES
Luciana Batista Santos
- 12** 241 O PANORAMA ATUAL DO ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Luiz Augusto da Cunha Pereira
Carolina Laboissière Muzzi
- 13** 264 LIMITAÇÕES ÀS SANÇÕES FISCAIS À LUZ DOS PRECEITOS CONSTITUCIONAIS
Mônica de Barros
Ana Paula Oliva Cardoso
André Ferrão da Costa
- 14** 288 FATO GERADOR E NATUREZA DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS: A NARRATIVA JURÍDICA ADEQUADA AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO
Natércia Sampaio Siqueira
- 15** 309 A CFEM À LUZ DA TEORIA DA NORMA – BREVES COMENTÁRIOS E CRÍTICAS A ALGUMAS MODIFICAÇÕES PRETENDIDAS PELA LEI 13.540/2017
Paulo Roberto Coimbra Silva
- 16** 341 NORMAS ANTIELUSIVAS INTERNAS E TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS: REANÁLISE DE PROBLEMA DE PESQUISA NA ERA PÓS BEPS
Paulo Antônio Machado da Silva Filho

- 17** 356 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO: MAIS DE
UMA DÉCADA DE ORIENTAÇÃO
Rafhael Frattari
- 18** 372 ARRECAÇÃO MUNICIPAL DE VITÓRIA-ES, SOBRE O PATRIMÔNIO
PARTICULAR. CONTRAPARTIDA FINANCEIRA OU OUTORGA
ONEROSA? SUBSUNÇÃO AO DIREITO URBANÍSTICO, CIVIL OU AO
DIREITO TRIBUTÁRIO? DEFINIÇÃO DA SUA RELAÇÃO JURÍDICA
Ricardo Corrêa Dalla
- 19** 401 NOVOS CONTORNOS DA GUERRA FISCAL NO BRASIL –
PERSPECTIVAS PÓS LEI COMPLEMENTAR N° 160/2017
Rosírís Paula Cerizze Vogas
Pedro de Assis Vieira Filho
- 20** 423 DO CONFISCO À LEGALIDADE: HISTÓRIA DO TRIBUTO
E INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA
Sarah Amarante de Mendonça Cohen
- 21** 445 NÃO CUMULATIVIDADE DO IPI E A INDÚSTRIA
SIDERÚRGICA: O ATRASO QUE EMPERRA O PAÍS
• Valter de Souza Lobato

SELO ABRADT – ESCOLA MINEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Foi submetida à nossa apreciação, para certificar o *selo ABRADT*, uma coletânea de artigos dos orientandos na pós-graduação dos Professores Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho, tratando-se de homenagem a esses dois professores que moldaram, e permanecem moldando, a Escola Mineira de Direito Tributário.

O Selo Abradt é uma iniciativa desta Associação Brasileira de Direito Tributário e tem por objetivo permitir que obras de alto relevo científico levem a certificação de que se tratam de trabalhos mercedores de atenção e leitura por parte do público em geral. Via de regra, os trabalhos são submetidos à ABRADT, que se encarrega de buscar a certificação pela avaliação de dois membros da comissão formada para este fim. Não é o caso presente.

E não o é porque, no caso em tela, a ABRADT é que pede para apor sua certificação em tais obras, pois a sua razão de existir está exatamente fundada na figura dos dois Professores homenageados; ambos Fundadores e Presidentes Honorários da Associação. Portanto, a ABRADT nada mais é do que fruto desta Escola Mineira de Direito Tributário, que reflete o maravilhoso trabalho dogmático realizado pelos Professores Misabel e Sacha.

Poderíamos dizer que os ensinamentos de Sacha Calmon e Misabel Derzi, se compreendidos em conjunto, enformam o que se pode compreender como Escola Mineira de Direito Tributário, uma vez que se completam. Em Sacha Calmon, tivemos lições memoráveis nas quais pude apreender as melhores reflexões sobre a estrutura da norma tributária. Há, no pensamento autor, preocupação científico-dogmática para compreender a completude das normas jurídicas de tributação. A obra de Misabel Derzi, por sua vez, é marcada pelas lições relativas à Metodologia Jurídica (como a discussão sobre tipos e conceitos) e à Principiologia, tais como o estudo do Estado de Direito,

do Federalismo, da Justiça Social, da Proteção da Confiança e da Boa-fé Objetiva.

Mas eles representam muito mais do que isso. Ambos defendem, ao fim, a luta permanente dos povos para suprimir o arbítrio e a desigualdade no rumo de uma *sociedade livre dos iguais*. E, neste espírito democrático, sempre conduziram seus orientandos, dando a eles a liberdade necessária do pensar e os rumos corretos do que estudar. Se hoje a Escola Mineira de Direito Tributário é tão respeitada no país, não há dúvida em afirmar que esta árvore se fincou em raízes sólidas e perenes.

Resta à ABRADT parabenizar os coordenadores por esta justa homenagem e agradecer aos homenageados por tudo que fazem pelo Direito Tributário. Seremos sempre, e a qualquer tempo, seus orientandos.

Feitas essas considerações, fica deferida a certificação Selo Abradt para as publicações supramencionadas.

Belo Horizonte, 11 de agosto de 2020.

VALTER DE SOUZA LOBATO

Presidente da ABRADT
Associação Brasileira de Direito Tributário

PREFÁCIO

Sacha Calmon é soteropolitano de nascimento, belo-horizontino por adoção, mas, acima de tudo, brasileiro por opção. A despeito de conhecer todos os continentes do planeta, tanto por expedições *in loco* como pela leitura de incontáveis livros de sociologia, história e religião, Sacha rechaça a alcunha de cidadão do mundo. Preocupa-se, eminentemente, com sua pátria e seu povo, a quem, carinhosamente, nomina “concidadãos” – do que já se deduz sua peculiar e aprazível verve literária.

Talvez uma das definições mais precisas e singelas da personalidade e *modus vivendi* de Sacha Calmon tenha sido ofertada por ocasião do XXII Congresso Internacional de Direito Tributário da Abradt, realizado em sua homenagem no ano de 2018, nas palavras do Dr. Alberto Andrade, que ora pedimos licença para reproduzir:

“Juntou-se a homens de bem mais que de posses, apostou na inteligência mais que no poder e obteve sucesso ajudando e sendo ajudado, pois soube dar as mãos aos mais necessitados.”

Sua vida é digna de filme (brasileiro, de preferência, em que pese o também baiano Glauber Rocha não estar mais entre nós). Nascido em pleno Estado Novo de Vargas, nos idos de 1940, teve em seu pai, o afável engenheiro Josias Coelho Junior (Joca), o grande modelo de vida que replicou e sofisticou. Sua mãe, da nobre família Calmon Navarro, era igualmente seu porto seguro, ao menos até completar os estudos na Salvador em fins dos anos 1950. Porque foi nessa época que, preocupados com o futuro do jovem Sacha – capoeirista de primeira linha, é de se gizar – os pais decidiram encaminhá-lo para uma nova vida em Belo Horizonte.

Na capital mineira, já estudante de direito, Sacha encontra o celeiro propício para dar vazão a toda sua vitalidade e inteligência: imerso em livros, descobre o movimento estudantil, que ganhava força na mesma

medida em que a democracia brasileira empalidecia. Agora já se estava no início dos anos 1960, marcados em seu alvorecer pela renúncia de um Presidente voluntarioso, pela mudança do regime de governo para o parlamentarismo (com Tancredo Neves à frente) e pelo retorno ao presidencialismo, menos de dois anos depois. Porém, com a derrubada de Jango na madrugada de 1º de abril de 1964, Sacha se vê diante de uma realidade com a qual não mais podia compactuar, e intensifica sua atuação – sempre no plano dos estudos e da livre manifestação das ideias – na política pró-democracia.

Nesse momento, o destino lhe prega uma peça. Denunciado anonimamente, descobre-se entre seus pertences uma carteira de membro das Ligas Camponesas de Julião, o que lhe rendeu prisão imediata. Com o apoio de sua esposa Maria da Glória (a Glorinha), Sacha impetra, em nome próprio e de dezenas de outros estudantes presos, um *habeas corpus*. Após alguns meses de ilegítimo encarceramento, é finalmente libertado por decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais – juntamente com os demais, cujo benefício pleiteou *sponte propria*. Pouco tempo depois, um Ato Institucional transferiria da justiça comum para a militar o julgamento dos crimes considerados políticos – tivesse Sacha tardado a agir, possivelmente seu destino teria sido outro.

A partir de então, já casado e com seu primogênito nascido, Sacha se vê às voltas com a necessidade de todos os pais de família: buscar o sustento para casa. É, então, aprovado em concurso público para Fiscal de Rendas do Estado de Minas Gerais. Sua competência é desde cedo notada e logo ele é designado para assessorar o Secretário de Fazenda. Aprofundando-se nos problemas tributários da forma mais prática possível, seu pendor para os livros conclama o retorno à academia. Inicialmente, leciona Economia na Universidade Católica de Minas Gerais e, na sequência, em um disputado concurso público com mais de vinte candidatos – no qual ele não era um dos favoritos, tanto por não ter raízes mineiras como por ter militado contra o regime castrense, que exibia plena força naquele momento – é aprovado em primeiro lugar para Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da UFMG. O papel de um dos examinadores foi decisivo para que o brilhantismo intelectual do melhor candidato superasse os conchavos políticos e preferências pessoais reinantes à época: Geraldo Ataliba.

É nesse momento que Sacha é integrado – sem opção de resistir – ao restrito círculo intelectual da tributarística pátria, capitaneado por Ataliba, que lecionava na Universidade Católica de São Paulo. A partir de então, o Brasil conhece o Professor Sacha Calmon, que, em mais de mil conferências proferidas, centenas de artigos e dezenas de livros publicados, se torna palestrante, autor e jurista aclamado.

Na década de 1980, já não mais pertencendo aos quadros da Secretaria de Fazenda mineira, é convidado a chefiar a Procuradoria-Fiscal do Estado de Minas Gerais, cargo que exerce por um mandato. Poucos anos depois, decide se tornar juiz federal. O período era anterior à Constituição de 1988 e o concurso era nacional – não existia o STJ, mas sim o Tribunal Federal de Recursos (os Tribunais Regionais Federais somente viriam a ser criados em 1989). Em um concurso altamente concorrido – tanto em número como em qualidade de inscritos – o já Professor Titular da UFMG é aprovado em primeiro lugar.

Nesse momento, decerto a lembrança da Baía de Todos os Santos exerce algum papel e Sacha escolhe a Justiça Federal do Rio de Janeiro para iniciar seus trabalhos como magistrado, o que lhe permitia estar perto tanto da família, em Belo Horizonte, como do mar – afinal, a Guanabara, em que pese não ser a de Todos os Santos, era e é, do mesmo modo, uma linda baía.

O período na JFRJ, todavia, não dura muito e logo Sacha retorna a Belo Horizonte, onde exerce a judicatura até 1993.

No ano seguinte, juntamente com a Professora Misabel Derzi, inicia um escritório de advocacia que já completa vinte e seis anos de existência e que foi formado em torno da vida acadêmica dos seus fundadores.

Desde sua entrada na Vetusta Casa de Afonso Pena, Sacha orientou dezenas de mestres e doutores, que hoje ocupam as mais consagradas posições na academia, no Judiciário, na advocacia pública e privada, no Ministério Público e nas mais variadas carreiras de Estado, para orgulho indisfarçado do orientador, que, sempre que pode, faz questão de frisar o sucesso de um ex-orientando.

Esta obra, formada por artigos daqueles que tiveram o privilégio de ser por ele orientados, é uma singela homenagem ao Professor que a tantos inspirou e inspira.

Professor Sacha, receba este livro como um pequeno gesto de agradecimento daqueles por quem o senhor muito fez e que, hoje, podem fazê-lo por si, embora sempre lembrando do papel do Mestre, indelével pelo tempo.

Belo Horizonte, inverno de 2020.

Os organizadores,

PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA

ANDRÉ MENDES MOREIRA

ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR

VALTER DE SOUZA LOBATO

NÃO CUMULATIVIDADE DO IPI E A INDÚSTRIA SIDERÚRGICA: O ATRASO QUE EMPERRA O PAÍS

VALTER DE SOUZA LOBATO¹

SUMÁRIO: 1. Homenagem. 2. Introdução. 3. Do direito ao creditamento sobre a aquisição de produtos intermediários no IPI: o caso dos materiais refratários. 4. Crítica ao entendimento da CSRF. 5. Neutralidade fiscal, não-cumulatividade e as consequências econômicas do posicionamento da CSRF. 6. Considerações finais. 7. Referências bibliográficas.

1. HOMENAGEM

A vontade de homenagear Sacha Calmon vem de longe, vem sempre e de sempre. Nossos caminhos se entrecruzaram e o seu brilhantismo iluminou diversas esquinas em que me encontrei ao longo da minha carreira profissional.

Na Vetusta Casa de Afonso Pena, fui seu aluno de graduação, ao mesmo tempo em que fazia estágio na antiga Acesita, empresa para a qual o advogado Sacha Calmon prestou relevantes serviços. Lembro-me de ler pareceres e petições por ele elaborados, lembro-me de suas lições em sala de aula, com ensinamentos irretocáveis sobre nosso Direito Tributário. Aliás, lições de Teoria Geral do Direito que carregou em minhas peças até hoje.

Depois, contratado como advogado na Acesita, sendo o Jurídico da empresa na Rua Tupis, 38, Centro de Belo Horizonte, me disseram que eu estava na mesma sala por onde passou e – deixou sua marca – o advogado Sacha Calmon. Imaginem! Queria que seus ensinamentos estivessem impregnados nas paredes daquela sala para que deles usu-

¹ Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Advogado.

fruisse um pouco mais. Nesta época, não foram poucas as oportunidades em que “subi” até Nova Lima para buscar pareceres nos casos intrincados, mas que, aos olhos de Sacha, a solução vinha com facilidade de sua mente privilegiada.

Mas meu caminho não parou de encontrar com Sacha. Nos momentos de descontração, como orientador de meu Mestrado e, finalmente, quando pude chamá-lo de amigo e sócio. Mesmo com a proximidade que ele sempre propiciou a este discípulo, jamais deixei de tê-lo e de tratá-lo como meu eterno Professor Sacha. Os caminhos que ainda percorremos juntos não são fáceis, os obstáculos são diários, mas sua tranquilidade e brilhantismo amenizam a dureza da advocacia.

Desde sempre, fui seu leitor, não apenas dos livros de Direito, estes de leitura obrigatória, mas de tudo que escrevia, de religião a política, das viagens à urbanidade. Uma leitura fácil diante de uma escrita que mostra quem é Sacha: português inigualável, com ironia, profundidade e simplicidade. A cada artigo, a cada parágrafo, um novo aprendizado (como pode saber tanto e de tanta coisa?), assim a admiração por este grande brasileiro só aumenta.

Nas palavras do Professor me inspiro para mais um artigo: “É penosa, mas gratificante, a busca do justo. Por isso as leis nos consideram indispensáveis à aplicação do direito e, portanto, e na medida do possível, da sempre almejada Justiça. É, por isso, uma nobre profissão, sem ofensa às demais, como a dos engenheiros que constroem o mundo dos homens e os médicos que lutam pelas nossas vidas fugazes!” (Estado de Minas, 26/08/2018).

Professor Sacha: muito obrigado por tudo! Obrigado por suas lições de vida, por nos tranquilizar nos momentos de aflição, por nos iluminar nos momentos de tormenta! Tenho muito orgulho e muita honra de considerá-lo professor, orientador, sócio e, especialmente, um fraterno amigo.

Pois bem, a escolha do tema também advém do homenageado, pois sempre que me encontrava em peças e sustentações orais defendendo a imposição constitucional de creditamento de IPI e ICMS nas aquisições, pela siderurgia, de produtos refratários, perguntava: *Lobato, isso ainda não foi resolvido? Não é possível!* Professor, continuam maltratando a não cumulatividade e a indústria nacional.

2. INTRODUÇÃO

O princípio da não-cumulatividade é, indubitável e infalivelmente, um dos temas de maior envergadura do Direito Tributário brasileiro. A pluralidade de diplomas normativos que com ele guardam relação (seja de cariz constitucional, legal ou infralegal), o grande volume jurisprudencial e a robusta reflexão doutrinária a ele pertinentes, somadas à importância econômica imanente a este princípio jurídico reclamam cada vez mais uma análise acurada sobre o tema.

Ciente disso, o presente estudo tem por objetivo sustentar a impetividade do reconhecimento do direito dos contribuintes do IPI de creditamento dos valores relativos à aquisição de materiais refratários, uma vez que esses bens consistem em genuínos produtos intermediários. Trata-se de tema que, para além da indiscutível magnitude de que se reveste sob o ponto de vista estritamente doutrinário, adquire supina importância na diuturna prática tributária e no setor econômico da indústria siderúrgica, razão pela qual sua abordagem mostra-se necessária e atual. O corte metodológico para tratar tal princípio apenas à luz do IPI e para aquisição de produtos refratários na siderúrgica se justifica pela amplitude do assunto, como acima mencionado.

Nesse sentido, pretende-se, inicialmente, fixar as adequadas premissas que informam o princípio da não-cumulatividade tributária e o direito ao creditamento no âmbito do citado imposto federal. Para isso, abordar-se-ão diversos diplomas legais e regulamentares, bem como será colacionada e analisada a jurisprudência do STF sobre a matéria. Em seguida, pretende-se trazer à baila as razões que fundamentam o enquadramento dos materiais refratários na categoria dos produtos intermediários, apto a ensejar o creditamento dos contribuintes do IPI sobre esses bens. Neste último tópico, trago a experiência de 27 anos à frente de tais discussões.

Entretanto, lamentavelmente o recente entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, ao arripio do arcabouço normativo (sobretudo constitucional) e da jurisprudência das Cortes Superiores vem negando esse direito aos contribuintes do IPI da indústria siderúrgica. Pretende-se, pois, compreender os fundamentos que levaram a essa reviravolta jurisprudencial e tecer as críticas necessárias para o deslinde da questão, com vistas a contribuir para o aperfeiçoamento desta importante instituição brasileira.

Por fim, intenta-se demonstrar as consequências jurídicas e economicamente danosas do posicionamento da CSRF a respeito do tema.

Sob o prisma jurídico, a negativa do creditamento sobre os refratários transforma o IPI em tributo verdadeiramente cumulativo, uma vez que nem o modelo de crédito físico pode subsistir. Do ponto de vista econômico, prejudica-se a saúde financeira das empresas pertencentes a este ramo industrial no contexto de recessão econômica que o país enfrentava, agravado sobremaneira pela pandemia do Coronavírus (Covid-19).

3. DO DIREITO AO CREDITAMENTO SOBRE A AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS NO IPI: O CASO DOS MATERIAIS REFRAATÓRIOS²

O Imposto sobre Produtos Industrializados, cuja competência outorgada à União resta insculpida no art. 153, IV, da CRFB/88, tem suas raízes deitadas no antigo Imposto de Consumo.³ Dentre suas múltiplas características, destaca-se, para os fins do presente trabalho, o disposto no art. 153, §3º, II, do texto constitucional, que determina que o referido imposto federal “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*”.

² Não se pretende, no presente trabalho, esgotar todas as discussões pertinentes à temática da não-cumulatividade, compreendida globalmente. Também não constitui objeto deste estudo a abordagem geral do tema em matéria de IPI, em face da multiplicidade de questões que dela poderiam advir. Duas razões nos parecem razoáveis para tanto: *primus*, esgarçá-las demandaria uma profunda análise de extensa bibliografia nacional e alienígena, bem como de uma gama infundável de julgados das Cortes Superiores; *secundus*, ao fazê-lo, não se poderia, com isso, concentrar esforços na especificidade do que ora se pretende discutir, enfatizar e criticar.

³ A respeito do histórico do IPI, sua hipótese de incidência e demais características pertinentes, vale conferir os seguintes magistérios doutrinários: BOTALLO, Eduardo Domingos. IPI – Princípios e Estrutura. São Paulo: Dialética; 2009; TOLEDO, José Eduardo Tellini. IPI – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais. São Paulo: Quartier Latin, 2006; REIS, Maria Lúcia Américo e BORGES, José Cassiano. O IPI ao Alcance de Todos. Rio de Janeiro: Forense, 1999; MELO, José Eduardo Soares de. IPI – Teoria e Prática. São Paulo: Malheiros, 2009; ESTURILIO, Regiane Binhara. A seletividade no IPI e no ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2008; VIEIRA, José Roberto. A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto. Curitiba: Juruá, 1993; ATALIBA, Geraldo. Conflitos entre ICMS, ISS e IPI. Revista de Direito Tributário, nº7/8, 1979, pp.105-131; ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. Hipótese de incidência do IPI. Revista de Direito Tributário, nº 37, 1986, pp. 147-151; CARVALHO, Paulo de Barros. Introdução ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados. Revista de Direito Público, nº 11, 1970, pp. 75-85; LACOMBE, Américo Masset. IPI – Sua estrutura normativa. Revista de Direito Tributário, nº 27-28, 1984, pp.109-133.

O princípio da não-cumulatividade, segundo o magistério de MISABEL DERZI, “veda a nova incidência do mesmo tributo (imposto ou contribuição) sobre valor já tributado na fase anterior (ou nas aquisições-entradas), evitando-se, então, a cumulatividade”.⁴ Por essa razão, trata-se de uma norma jurídica fundamental na tributação sobre o consumo, que, orientada pelo valor da neutralidade fiscal, tem por objetivo impedir “a mínima interferência possível da tributação no mercado”.⁵

Para SACHA CALMON, no mesmo sentido, o princípio da não-cumulatividade, por pressupor uma série de “incidências sobre um ciclo completo de negócios (plurifasia impositiva)” resta caracterizado como “técnica de deduzir do imposto devido pelo produto acabado (o output) o imposto incidente sobre os inputs, arcado pelo industrial quando da aquisição dos mesmos”.⁶

Muito embora a não-cumulatividade consista, *per se*, em regra veiculadora de técnica arrecadatória, alçada ao plano constitucional a não-cumulatividade deve ser tomada como verdadeiro princípio jurídico, dotado de aspecto valorativo (axiológico). É importante notar que esta foi uma escolha da Constituição Federal e, ao fazê-la, não determinou apenas uma técnica de arrecadação, mas como deveria aquele tributo se postar. Neste sentido, a determinação constitucional deve ser interpretada como mensagem forte e certa ao legislador para que aqueles tributos emanados de tal princípio sejam neutros, ou seja, não devem onerar a cadeia produtiva e seus agentes econômicos, mas repercutir e trasladar o tributo até o consumidor final. Mais do que isso, inclusive a obedecer outros comandos constitucionais, determinar o combate à cumulatividade, pois onera em excesso o consumo, encarecendo produtos afetados por este fenômeno, tornando a carga ainda mais regressiva ou, quando muito, manter a competitividade dos produtos nacionais frente aos produtos importados e, por fim, desonerar a cadeia produtiva exportadora, para busca do *superávit* primário.

Fácil depreender que o valor neutralidade fiscal, do qual a não-cumulatividade apresenta-se como concretização, possui inegável inspi-

4 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. – 8.ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 734.

5 MOREIRA, André Mendes. Neutralidade, valor acrescido e tributação. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p.19.

6 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. – 12. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2012.

ração econômica.⁷ Entretanto, sendo distintos os sistemas econômico e jurídico, “a definição de neutralidade no direito não equivale necessariamente à da economia”.⁸ A intenção constitucional, claramente, é assegurar a neutralidade na tributação plurifásica, ou seja, que independentemente do número de fases que envolve aquela cadeia produtiva o ônus final deve tendencialmente ser o mesmo.

Do que se pode concluir que, para que se possa falar em não-cumulatividade, é necessário que se tome por base e se leve em consideração dois pressupostos, sem os quais sua essência restaria violada: (i) o tributo deve ser plurifásico, i.e., deve incidir em pelo menos duas ou mais etapas ao longo da cadeia produtiva até o consumidor final e (ii) os contribuintes pertinentes e situados nessa cadeia devem poder se creditar desse mesmo tributo incidente nas fases antecedentes do processo produtivo.

Em análise ao atual texto constitucional vigente, as lições de SACHA CALMON não discrepam do que até então salientado:

Ora, o sistema tributário está centrado na não cumulatividade (apesar das conhecidas exceções, admitidas na Carta Constitucional) e tende a seguir, como nos modelos europeus ou latinoamericanos, os ideais das economias de mercado, a saber:

→ neutralidade, devendo o imposto ser indiferente tanto na competitividade e concorrência quanto na formação de preços de mercado;

→ onerosidade exclusiva do consumo, nunca da produção ou do comércio;

→ rentabilidade e produtividade fiscal, pois, sendo plurifásico, o imposto permite antecipar o que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), além de colocar todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de industrialização e circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência).⁹

Entre nós, o princípio da não-cumulatividade alçou o altiplano constitucional com o advento da Emenda à Constituição n° 15/65, ainda à época da vigência da Carta de 1946. Naquela época, foram criados três impostos não-cumulativos: o IPI, sucessor do vetusto Imposto de Consumo – IC e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM,

7 Sobre os sentidos econômicos da neutralidade, mediante a análise das posições de Smith, Malthus, Musgrave, Mirrlees, Stiglitz e Gruber, vale conferir MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade...*, op.cit., p. 35-42.

8 MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade...*, op.cit., p. 42.

9 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. – 12. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2012.

cobrado tanto pelos Estados quanto pelos Municípios, que congregava simultaneamente o Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC e o Imposto de Indústrias e Profissões – IIP. A remontar o histórico de tais mudanças, constata-se que a EC nº18/65 buscou, de alguma forma, trazer ao Ordenamento Jurídico aquilo que o mundo já estava a descobrir, ou seja, as vantagens do tributo não cumulativo.

Atento às qualidades da tributação não cumulativa, o relatório final da Comissão de Reforma Tributária propôs um modelo no qual o Imposto de Consumo seria mantido, porém com outro nome: Imposto sobre Produtos Industrializados. A não cumulatividade seria estendida ao IVC e ao IIP – a serem congregados em um só imposto, o ICM, cobrando tanto pelos estados quanto pelos municípios. Estes últimos, contudo, não poderiam instituir alíquotas que superassem 30% das fixadas pelos estados, o que conferiria certa harmonia ao ICM-municipal e evitaria excessos impositivos. A competência para a tributação de serviços de comunicação e de transportes não municipais seria atribuída à União, por meio do Imposto sobre Serviços de Comunicação (ISSC) e do Imposto sobre Serviços de Transporte (ISTR), enquanto todos os demais serviços seriam submetidos ao poder tributário dos municípios, agraciados com um novo tributo, o ISSQN (substituto do IIP na parte de serviços).¹⁰

Entretanto, tal modelo não prevaleceu por muito tempo, uma vez que a Carta de 1967 “atribuiu o ICM exclusivamente aos estados e ao Distrito Federal, assegurando a participação das municipalidades em 20% do produto da arrecadação (art. 24, §7º, da CR/67)”.¹¹ Já a Constituição de 1988 manteve o IPI tal qual se encontrava desde 1965. Para mais, incorporou os serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal ao âmbito do ICM, transformando-o em ICMS. A partir de 2003, por meio da EC nº 42, foram instituídas contribuições sociais não-cumulativas, incidentes sobre a receita bruta das empresas (PIS/Cofins e PIS/Cofins-Importação).

Esta sintética digressão histórico-constitucional, aliada às características gerais da não-cumulatividade a que se aduziu alhures permite adentrar na sistemática do direito ao creditamento inerente à não-cumulatividade, sobretudo no que diz respeito ao IPI.

Afirmou-se que um dos pressupostos para que se possa considerar determinado tributo como não-cumulativo é a possibilidade dos contribuintes pertencentes à cadeia produtiva de determinado produto ou pres-

¹⁰ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade...*, op.cit., p. 121.

¹¹ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade...*, op.cit., p. 124.

tação de serviço de poder abater do *quantum* devido a parcela do tributo incidente nas operações anteriores. Eis o denominado direito ao crédito.

A doutrina e a jurisprudência, entre nós, convencionaram classificar o direito ao creditamento, sob o critério de sua amplitude, em dois modelos: o crédito físico e o crédito financeiro.¹²

No modelo do crédito físico, o ordenamento jurídico adota a não-cumulatividade sob uma postura mais restritiva, de modo a autorizar o creditamento sobre matérias-primas e produtos (bens) intermediários, consistindo estes últimos em “*insumos que se consomem no processo produtivo, mesmo não se agregando fisicamente ao produto final*”.¹³

Lado outro, possui cariz ampliativo o modelo do creditamento financeiro. Para além dos insumos (ou seja, do crédito físico), reconhece-se o direito ao crédito sobre os bens do ativo imobilizado e bens de uso e consumo das empresas. Patente, pois, a conclusão de que o crédito financeiro torna mais eficaz o princípio da não-cumulatividade tributária, uma vez que admite o creditamento sobre todos os bens e/ou serviços relacionados à atividade econômica dos contribuintes e que estejam sujeitos ao pagamento do tributo. Despicienda a afirmativa, outrossim, que também se realiza com maior intensidade o valor da neutralidade fiscal, uma vez que “*a neutralidade e a não-cumulatividade caminham pari passu*”.¹⁴

O modelo de creditamento físico foi o adotado para o IPI. Permite-se, portanto, o direito ao crédito dos valores relativos à aquisição de matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários. Para os fins do presente trabalho, passa-se à análise do arcabouço normativo e da jurisprudência dos tribunais superiores, em especial do STF, relativos aos produtos intermediários, objeto deste estudo.

Consoante afirmado alhures, a não-cumulatividade do IPI possui estatura constitucional desde 1965, com o advento da EC nº 18. Entretanto, daquele texto constitucional – e assim também o é na Carta de 1988 – não se pôde depreender a qual modelo de creditamento se filiou o reformador constitucional. Não é outra a situação no CTN, que reafirma a não-cumulatividade do imposto federal em

12 Sobre o modelo do creditamento financeiro adotado na Europa e a evolução jurisprudencial da Corte de Justiça da União Europeia, vale conferir MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade...*, op.cit., p. 49-100.

13 MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade...*, op.cit., p.81.

14 MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade...*, op.cit., p. 26.

seu art. 49.¹⁵ A celeuma se encontra, nesse sentido, nos planos legal, infralegal e jurisprudencial.

A lei de regência do IPI é a mesma que regia o Imposto de Consumo: a Lei nº 4.502/64.¹⁶ Entretanto, o antigo imposto já era não-cumulativo por força da Lei nº 3.520/58, que modificou o art. 5º do Decreto-Lei nº 7.404/45. Eis a redação:

Quando num mesmo estabelecimento produtor se fabricarem artigos sujeitos ao imposto de consumo que, sem saírem deste estabelecimento, forem utilizados na fabricação ou no acondicionamento de outros tributados, o imposto incide somente no produto final, facultada ao fabricante a dedução dos impostos pagos sobre as matérias primas que concorrerem para a sua produção.

Da leitura do supracitado dispositivo percebe-se que o creditamento fazia referência a duas categorias distintas de bens, ambas concorrentes para a fabricação do produto final sujeito à tributação: os “*produtos utilizados na fabricação ou no acondicionamento de outros produtos*” e as “*matérias-primas*” e aqui se inicia no país a discussão que até hoje persiste, ou seja, nem tudo que se utiliza na produção de bens é matéria-prima, pelo contrário, o *rol* de produtos, chamados de intermediários, bem como aqueles que são do uso e consumo da produção de mostram, muitas vezes, até mais relevantes.

O Decreto nº 45.422/59 regulamentava o Imposto de Consumo, replicando em seu art. 148 o supracitado dispositivo legal. Com o fito de determinar seu sentido normativo, sobreveio a Lei nº 4.153/62, que, em seu art. 34, “b”, 1, conceituou os produtos intermediários como sendo aqueles “*consumidos total ou parcialmente no processo de sua fabricação*”.¹⁷ Referido dispositivo teve o condão, portanto, de estabele-

15 “Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes”.

16 Registre-se que o IPI recebeu esta denominação por força do art. 1º do Decreto-Lei nº 34/66: “O Imposto de Consumo, de que trata a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a denominar-se Imposto sobre Produtos Industrializados”.

17 “Art. 34. O artigo 148 do atual Regulamento do Imposto de Consumo aprovado pelo Decreto nº 45.422, passa a vigorar com as seguintes alterações:

a) As palavras “nas vendas de mercadorias tributadas” são substituídas pelas seguintes: “nas entregas a consumo de mercadorias tributadas”;

cer a seguinte diferenciação entre matérias-primas e produtos intermediários. Esta expressão, *produtos intermediários*, é até hoje utilizada, sem uma conceituação clara na lei, tendo a doutrina consagrado que seriam os produtos que, embora não se integrando física ou quimicamente ao produto final, se desgastam totalmente durante o processo de produção, de maneira essencial e necessária¹⁸.

A Lei nº 4.502/64 consolidou as regras do Imposto de Consumo, veiculadas até então pelas leis nº 3.520/58 e 4.153/62, mantendo-se na ausência do que seria um *produto intermediário*. Vale registrar que o Decreto nº 56.791/65, em seu art. 27, I, reproduziu o conceito de produto intermediário veiculado pelo já citado art. 34, “b”, 1, da Lei nº 4.153/62.

A jurisprudência do STF enfrentou a celeuma relativa ao conceito de produtos intermediários, no âmbito do Imposto de Consumo, no julgamento do RMS nº 16.625, do antigo Estado da Guanabara.¹⁹ Naquela

b) Para os fins do art. 148, entendem-se como adquiridos para emprêgo na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados:

1 - na fabricação - as matérias primas ou artigos e produtos secundários ou intermediários que, integrando o produto final ou sendo consumidos total ou parcialmente no processo de sua fabricação, sejam utilizados na sua composição, elaboração, preparo, obtenção e confecção, inclusive na fase de aprêsto e acabamento.

2 - no acondicionamento - Os materias ou artigos de que dependem proteção, conservação, aplicação, manuseio e uso do produto na sua entrega ao consumo.”

18 Em comentário ao dispositivo, lecionou o grande RUBENS GOMES DE SOUSA: “Esse texto, mais casuístico do que o dispositivo alterado, substituiu a expressão genérica ‘outros produtos’ (empregados na fabricação de artigos tributados) por uma referência a ‘produtos secundários ou intermediários’, e enumerou as finalidades para as quais esses, e as matérias-primas, poderiam ser utilizados no processo de fabricação. Da análise do texto resulta que êle consignava, com caráter alternativo, três requisitos: que se tratasse de produtos a) integrantes do produto final, ou b) consumidos totalmente, ou c) consumidos parcialmente no processo de fabricação. Na ausência de maiores esclarecimentos na própria lei, mas à vista do que até agora foi exposto, pode-se concluir que, dos três requisitos previstos, o da integração no produto final referia-se às matérias-primas; e que os outros dois (consumo total ou parcial no processo de fabricação) referiam-se aos produtos secundários ou intermediários” (SOUSA, Rubens Gomes de. O Impôsto de Consumo, o IPI e os “produtos intermediários”. Revista de Direito Público, nº 12, 1970, p.46).

19 “IMPOSTO DE CONSUMO. FABRICAÇÃO DE CIMENTO. DEDUÇÃO DO IMPOSTO PAGO NA AQUISIÇÃO DOS CORPUS MOEDORES (ESFERAS DE ACO) QUE SE DESGASTAM NO PROCESSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO” (STF, Primeira Turma, RMS 16625/GB, Rel. Min. Victor Nunes Leal, jul. 20/06/1966, DJ 10/08/1966).

oportunidade, a indústria cimenteira pleiteava o reconhecimento do direito ao creditamento sobre a aquisição de “corpos moedores”, utilizados na produção do cimento. Prevaleceu o entendimento favorável aos contribuintes, enquadrando aqueles materiais como produtos intermediários e não como bens do ativo imobilizado.²⁰

Comentando o posicionamento do STF, ANDRÉ MENDES MOREIRA salientou dois pontos importantes que viriam pautar sucessivas discussões posteriores a respeito da matéria, sobretudo no âmbito do IPI: a Suprema Corte não erigiu como requisito ao direito ao crédito, para fins de enquadramento na categoria de produtos intermediários, a necessidade de consumição imediata (em que há um contato direto entre o insumo e o produto final) e integral (em que o insumo somente pode ser utilizado uma única vez):

Assim, pode-se afirmar que, segundo o Supremo Tribunal Federal e à luz do Imposto de Consumo, bens que se desgastassem lentamente no processo produtivo, mas que não chegassem a ser incorporados ao ativo imobilizado, poderiam ser considerados intermediários. Note-se, aqui, dois pontos relevantes:

(a) os acórdãos não exigiam o contato físico (consumo imediato) entre o bem intermediário e o produto final para legitimar o direito ao crédito. Ainda que esse contato fosse pressuposto no caso dos “corpos moedores”, em momento algum a corte sustentou ser aquele um requisito válido para a dedução do IC;

(b) a pugna se limitava à dicotomia bens do ativo permanente *versus* bens intermediários. A pergunta era: se os bens fossem consumidos no processo industrial, embora em várias utilizações, seriam insumos creditáveis ou bens do ativo imobilizado, impassíveis de dedução? Na França, como já multimensionado, a *Taxe à la Production* de 1948 exigia a consumição integral (em única etapa) do bem intermediário para legitimar o direito ao

20 O mesmo entendimento foi aplicado nos seguintes julgados:

“IMPÔSTO DE CONSUMO. DEDUÇÃO DE IMPÔSTO PAGO NA AQUISIÇÃO DE CORPOS MOEDORES UTILIZADOS NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO DO CIMENTO. RECURSO PROVIDO” (STF, Primeira Turma, RMS 17845/SP, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, jul. 05/06/1967, DJ 27/06/1967) .

“O DESPACHO AGRAVADO ASSENTOU EM QUE O ENTENDIMENTO SEGUNDO O QUAL É LEGÍTIMA A DEDUÇÃO, PARA EFEITO DO IMPOSTO DE CONSUMO, DO IMPOSTO PAGO NA AQUISIÇÃO DE CORPUS MOEDORES (ESFERAS DE AÇO), QUE SE DESGASTAM NA FABRICAÇÃO DE CIMENTO, NÃO IMPORTA EM NEGAÇÃO DE VIGÊNCIA DA LEI FEDERAL ADEQUADA, MAS EM RAZOAVEL INTERPRETAÇÃO. DAI, O DESCABIMENTO DO APELO EXTREMO. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (STF, Primeira Turma, AI 44149 AgR/MG, jul. 22/04/1969, DJ 27/06/1969).

crédito. Como o tributo francês inspirou o IC não cumulativo de 1958, o fisco federal passou a adotar linha argumentativa análoga – tendo restado vencido no STF, já que, além de o Regulamento do Imposto de Consumo não estabelecer tal restrição, a Lei nº 4.153/62 assegurava o crédito mesmo quando o consumo fosse apenas parcial.²¹

Em matéria de IPI, o dispositivo legal que mais interessa ao presente estudo é o art. 25 da Lei nº 4.502/64, que pedimos licença para reproduzir:

Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, *obedecendo as especificações e normas que o regulamento estabelecer* (grifos nossos).

A redação do supracitado dispositivo, vigente desde 1970, contribuiu enormemente para o problema da não-cumulatividade deste imposto federal. Isso porque, em sua redação original²², a lei expressamente mencionava a possibilidade do direito ao crédito sobre “*matérias-primas, produtos intermediários e embalagens*”. A nova e cinquentenária redação, por sua vez, remete às especificações estabelecidas pelo poder regulamentador.

Trata-se de um paradoxo de fácil explicação, porém de difícil compreensão: a não-cumulatividade do IPI nasceu com assento constitucional, ao contrário do que ocorrera com o Imposto de Consumo, mas ao longo dos tempos tornou-se a não-cumulatividade mais restrita.

Pois bem, o Decreto nº 61.514/67 – RIPI/67 não inovou em relação ao que dispunha o último regulamento do IC: em seu art. 30, I, assegurava os créditos relativos às matérias-primas e produtos intermediários, sem a exigência de consumição imediata ou integral, bem como compreendendo-se como os insumos que não se integravam ao produto final.²³

21 MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade...*, op.cit., p. 170.

22 “Art. 25. Para efeito do recolhimento, na forma do art. 27, será deduzido do valor resultante do cálculo.

I – o imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprego na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados”.

23 “Art. 30. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se pelo imposto:

I – relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (...), compreendidos, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização”.

Outra foi a situação a partir do Decreto nº 70.162/72 – RIPI/72. Em seu art. 32, I, passou-se a exigir a consumição integral e imediata do bem no processo de fabricação para que ele pudesse ser considerado produto intermediário.²⁴ Objetivava-se, com isso, impedir o creditamento sobre bens do ativo imobilizado. Registre-se que tal exigência, para além de absolutamente desarrazoada, era desnecessária, uma vez que o creditamento sobre essa classe de bens jamais havia sido permitida anteriormente.

Acresça-se o advento do Parecer Normativo nº 181/74, da Coordenadoria do Sistema de Tributação, que passou a definir os conceitos de consumição imediata e integral. Consumo imediato seria a “necessária submissão dos bens intermediários ao processo de industrialização” (item 4 do Parecer). Exigia-se, portanto, o contato físico do bem com o produto final. A consumição integral, a seu turno, predicava que o bem deveria ser consumido em apenas uma única etapa da produção (inutilização posterior), tornando-se imprestável após sua utilização. Cabe aqui anotar dois pontos: a) os fatores colocados acima assumiram o papel de protagonismo para evitar o creditamento, mitigar a não-cumulatividade, com assento constitucional e trazer até os dias atuais o grande erro da tributação sobre o consumo no país. É de se notar que os Estados brasileiros, como Minas Gerais, passaram a adotar a mesma postura, com as mesmas restrições, mesmo após o Texto Constitucional de 1988, mesmo após a LC 87/96, que nada fala sobre intermediários.

Entretanto, em julgamento paradigmático em matéria de creditamento do IPI, o STF rechaçou a exigência cumulativa do que se chamou de consumo imediato e integral. Cuidava-se do RE nº 90.205/RS²⁵, cuja matéria de fundo era justamente a do presente trabalho – o

24 “Art. 32. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se do imposto:

I – relativo a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem (...), compreendidos, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, imediata e integralmente, no processo de industrialização”.

25 IPI. AÇÃO DE EMPRESA FABRICANTE DE ACO PARA CREDITAR-SE DO IMPOSTO, RELATIVO AOS MATERIAIS REFRATARIOS QUE REVESTEM OS FORNOS ELETRICOS, ONDE E 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, PARAGRAFO 3., DA CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE PELO

enquadramento dos materiais refratários utilizados pela indústria siderúrgica para a produção de aço na categoria de produtos intermediários. Naquela oportunidade, o Pretório Excelso entendeu pela ilegalidade do já citado art. 32, I, do RIPI/72. A delegação conferida ao Poder Executivo pelo art. 25 da Lei nº 4.502/64 diria respeito apenas para impedir o creditamento sobre bens do ativo imobilizado. Nesse sentido, a exigência de consumo imediato e integral do bem faria letra morta o princípio da não-cumulatividade, insculpido no texto constitucional de 1967/69. Para mais, especificamente quanto à matéria de fundo, entendeu o STF que devido ao fato de os materiais refratários serem utilizados para a produção do aço na indústria siderúrgica, ainda que não consumidos integralmente, a negativa do direito ao creditamento não poderia se harmonizar com o próprio princípio da não-cumulatividade. É ver uma passagem do voto do relator, Min. Soares Muñoz:

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 consumação em cada fornada, mas em algumas sucessivas, não constitui causa impeditiva à incidência da regra constitucional e legal que proíbe a cumulatividade do IPI.

(...)

A outra alternativa conduz ao reconhecimento de que o regulamento inovou em relação à lei, criando condição nela não prevista, o que configura hipótese de ilegalidade. Aliás, o acórdão recorrido, de certo modo, reconheceu a inovação regulamentar, julgando procedente a ação em relação ao creditamento durante a vigência dos decretos nºs 56.971/65 e 61.544/67, e, como incabível, após a vigência do Decreto nº 70.102/72.

Ante o exposto, conheço do extraordinário pela letra a e lhe dou provimento para restaurar a sentença de primeira instância e o acórdão prolatado na apelação.

Em comentário a este importante julgado, alerta ANDRÉ MENDES MOREIRA que nem mesmo a tese do consumo imediato foi acolhida pelo STF, para fins de caracterização dos produtos intermediários, bastando que estes sejam utilizados e consumidos no processo produtivo, sem quaisquer adjetivações:

Portanto, há que se registrar: em momento algum a Corte Suprema concordou com qualquer das duas condições erigidas pelo RIPI/72 para a caracterização do bem como intermediário – invalidando os requisitos de

consumo imediato e integral (ou, em outras palavras, interpretando-os conforme a Constituição).

Ao final, concluiu o tribunal que “desde que se trate de produto despendido no processo de fabricação, integrando ou não o produto final, desgastando-se imediatamente ou com maior lentidão, embora com certa regularidade, o desconto há de ser permitido”. Portanto, “*só é necessário que não se introduza como insumo do processo de fabricação aquilo que constitua material permanente do processo de fabricação*”.

Do raciocínio da Suprema Corte, pode-se extrair que a teoria do crédito físico é assim denominada tão somente por negar a dedução do imposto pago na aquisição de bens do ativo imobilizado. É a nomenclatura nacional para o IVA-produto, adotado em diversos países, embora o direito ao crédito no IVA-produto seja mais amplo, pois abarca bens com o processo industrial *stricto sensu*, incluindo aqueles que, no Brasil, são nominados bens de uso e consumo.

Assim, pode-se afirmar que o crédito físico, consoante sua origem na *Taxe à la Production* francesa de 1948, sua adoção nas leis do Imposto de Consumo, sua incorporação ao IPI e sua posterior interpretação pelo STF, *autoriza dedução sobre bens consumidos na industrialização* (sem qualquer outro requisito adicional), sendo critério utilizável eminentemente para impedir a dedução do imposto incidente na aquisição de bens do ativo imobilizado e de bens não relacionados com o processo industrial em sentido estrito.²⁶

Pouco tempo após o referido julgado editou-se o Decreto nº 83.263/79 – RIPI/79, que, em seu art. 66, I, assegurava o direito ao crédito relativo às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.²⁷ Nesse sentido, representou uma retomada aos moldes do RIPI/67. Duas observações devem ser feitas a respeito desse dispositivo: (i) tratou-se de um rompimento com a exigência cumulativa de consumição imediata e integral, tal qual o fizera o seu antecessor (RIPI/72); e (ii) explicitou o modelo de crédito físico o IPI – ainda que de forma desnecessária –, ao vedar expressamente o creditamento sobre os bens do ativo permanente.

²⁶ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade...*, op.cit., p. 179-180.

²⁷ “Art.66. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem (...), incluindo-se, entre as matérias primas e 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”.

Não teria fim a controvérsia com o advento do RIPI/79. Isso porque editou-se o Parecer Normativo CST nº 65/79, que insistiu na necessidade de consumição imediata do bem para o seu enquadramento na categoria de produto intermediário, uma vez que “*como os regulamentos do IPI sempre se referiram aos bens intermediários em conjunto com as matérias-primas, haveria um elemento uníssono em ambos os conceitos: o contato físico com o produto industrializado*”.²⁸

Fato é que a jurisprudência do STF, lamentavelmente, interpretou erroneamente seus próprios julgados, de modo a convalidar os fundamentos esposados no Parecer Normativo CST nº 65/79, qual seja, a necessidade de consumo imediato (o consumo integral, vale dizer, nunca encontrou guarida no entendimento do STF), que, conforme analisado, não integrou o núcleo argumentativo dos julgados analisados.

A despeito do conceito errôneo de produtos intermediários que veio a prevalecer, a jurisprudência do STF sempre assegurou às indústrias siderúrgicas o direito ao creditamento dos valores relativos às aquisições sobre materiais refratários, enquadrando-os na categoria de produtos intermediários. Para além do já citado RE nº 90.205/RS, seja em matéria de IPI, seja em matéria de ICMS, não variou o entendimento do STF, elucidado por meio dos seguintes julgados: RE nº 79.601/RS²⁹, RE nº 93.768/MG³⁰ e RE nº 96.643/MG³¹. Não discrepou o enten-

28 MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade...*, op.cit., p. 143.

29 ICM - NÃO CUMULATIVIDADE. Produtos intermediários, que se consomem ou se inutilizam no processo de fabricação, como cadinhos, lixas, feltros, etc., não são integrantes ou acessórios das máquinas em que se empregam, mas devem ser computados no produto final para fins de crédito do ICM, pelo princípio da não-cumulatividade deste. Ainda não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este porque utilizados no processo de fabricação, nele se consumido (STF, Primeira Turma, RE 79601/RS, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, jul. 26/11/1974, DJ 08/01/1975).

30 IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. TIJOLOS REFRACTORIOS. PRODUÇÃO DE ACO, ART-49 DO CTN. O DESGASTE NATURAL DO FORNO OU DAS MAQUINAS, NÃO SE SUJEITA A INCIDENCIA DO IPI, DEDUTIVEL DO IMPOSTO DE RENDA, PELO QUE NÃO PODE SER DEDUZIDO DO IPI A SER PAGO. RE NÃO CONHECIDO (STF, Segunda Turma, RE 93768/MG, Rel. Min. Cordeiro Guerra, jul. 26/03/1982, DJ 21/05/1982).

31 TRIBUTÁRIO. ICM. NÃO-CUMULATIVIDADE, MATERIAIS REFRACTORIOS, UTILIZADOS NA INDUSTRIA SIDERURGICA, QUE SE CONSUME NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO, AINDA QUE NÃO SE INTEGRANDO NO PRODUTO FINAL. INTERPRETAÇÃO, PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, DA LEI DO ESTADO DE MINAS GERAIS N. 6.763, DE 26.12.75, E DO SEU DECRETO REGULAMENTAR, SEM OFENSA

dimento o STJ. No julgamento do REsp nº 18.361/SP³², reconheceu-se o creditamento de IPI sobre materiais refratários, ao argumento de que eles participam, efetivamente, da fabricação do produto final.

Nada mais correto. É devida a tomada de crédito sobre os materiais refratários, uma vez que utilizados no processo de industrialização siderúrgica, porque plenamente enquadráveis na categoria de produtos intermediário, nos termos do já citado art. 25 da Lei nº 4.502/64 c/c art. 226 do Decreto nº 7.212/10, atual Regulamento do IPI:

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;

Devido à própria natureza dos materiais refratários (isolantes térmicos), que sofrem alteração em função da industrialização, é manifestamente necessária a garantia dos créditos de IPI nas aquisições destes bens, pois são essenciais ao processo produtivo da siderurgia e mantém contato direto com o produto em elaboração. Nesse sentido, até mesmo o mui questionável requisito do consumo imediato restaria plenamente atendido.

Saliente-se o intenso desgaste ao qual são submetidos os materiais refratários no processo produtivo da indústria siderúrgica. Aqui é preciso fazer um corte, pois estamos a tratar dos produtos refratários que têm durabilidade inferior a um ano (aqueles que estão mais próximos

A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ESTADO-MEMBRO, PREVISTA NO ART. 23, II, DA CONSTITUIÇÃO. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADO PELA FORMA EXIGIDA NO ART. 322 DO REGIMENTO INTERNO. RECURSO NÃO CONHECIDO (STF, Segunda Turma, RE 96643/MG, Rel. Min. Décio Miranda, jul. 09/08/1983, DJ 02-09-1983).

32 TRIBUTARIO. IPI. MATERIAIS REFRAIARIOS. DIREITO AO CREDITAMENTO AOS MATERIAIS REFRAIARIOS EMPREGADOS NA INDUSTRIA, SENDO INTEIRAMENTE CONSUMIDOS, EMBORA DE MANEIRA LENTA, NÃO INTEGRANDO, POR ISSO, O NOVO PRODUTO E NEM O EQUIPAMENTO QUE COMPOE O ATIVO FIXO DA EMPRESA, DEVEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIARIOS, CONFERINDO DIREITO AO CREDITO FISCAL (STJ, Segunda Turma, REsp 18361, jul. 05/06/1995, DJ 07/08/1995).

da parte externa do forno têm maior durabilidade e, por isso, devem ser classificados como ativo).

Exsurge, pois, uma interessante questão: se os refratários acima referidos não puderem ser enquadrados na categoria de bens intermediários, como classificá-los? Não podem ser matéria-prima, uma vez que não se incorporam ao produto final; não podem ser bens do ativo permanente, porque conceitual e legalmente não possuem as características para tanto – em especial a durabilidade (lembrando que estamos a tratar de refratários com durabilidade inferior a um ano).³³ Por imperativo lógico, não poderiam ser considerados materiais de embalagem e bem de uso e consumo das empresas. Estes últimos, a despeito de sua importância para a atividade empresarial, mas não são essenciais ao processo produtivo. À guisa conclusiva, não há como classificar os materiais refratários de outro modo que não como produtos intermediários.

Para além destas considerações e da multicitada jurisprudência do STF e do STJ, a questão dos materiais refratários nas siderúrgicas já foi debatida à exaustão nos Tribunais pátrios, sempre com ganho de causa aos contribuintes³⁴. Com efeito, os refratários, na condição de isolantes

33 Lei nº 6.404/76, art. 179, IV e parágrafo único:

“Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo”.

34 No âmbito administrativo estadual a jurisprudência não destoa do entendimento aqui defendido. Citamos alguns precedentes paulistas:

“EMENTAS – CÂMARAS JULGADORAS – MASSA REFRATÁRIA MAGNESIANA – Remessas havidas como destinadas à industrialização – Produto aplicado como revestimento interno de equipamento que recebe aço líquido – Conceito de produto que se consume no processo produtivo – Provido o recurso – Decisão não unânime.

RESUMO DO VOTO: Tenho sustentado o entendimento de que, ainda que itens como os considerados não integrem o produto final, é evidente que concorrem, de forma necessária e insuperável, para sua formação, por isso que devem ser havidos como consumidos no processo de industrialização, valendo ressaltar que não se encontra, na norma de origem, afirmativa que imponha que a alíquota reduzida só é aplicável nas operações que destinarem mercadorias para serem inteira e, em uma só vez, consumidas no processo de industrialização, vedado ao intérprete aplicar o enten-

térmicos, são essenciais para atividades de uma usina siderúrgica cujo manuseio com altas temperaturas é constante e inerente à atividade.

Inquestionável, portanto, o enquadramento dos materiais refratários como autênticos e legítimos produtos intermediários, uma vez que se consomem em ação direta do aço inoxidável, são essenciais ao processo produtivo e nele se consomem com prazo de durabilidade inferior a um ano.

dimento restritivo. Voto, pois, pelo integral provimento ao recurso". (Processo nº DRT. 13-824/99 – 8ª Câmara – Relator Célio de Freitas Batalha – Sessão 20.10.92.)

EMENTAS – CÂMARAS JULGADORAS – PLACAS REFRAATÁRIAS – Produtos consumíveis no processo de industrialização – Correta utilização de alíquota reduzida em operações interestaduais – Provido o apelo – Decisão não unânime. RESUMO DO VOTO: Com relação as placas refratárias, a Consultoria Tributária (Resposta . Consulta nº 10.497) admitiu que são usadas no processo produtivo, reconhecendo o direito ao crédito decorrente das respectivas entradas. Logo, aplica-se a alíquota reduzida. (Processo nº DRT. 1 – 13982/82 - 4ª Câmara – Relator: Edda Gonçalves Maffei – Ementa do voto do Juiz Álvaro Reis Laranjeira – Sessão 08.08.84 – publicado no boletim TIT nº 200, em 17/09/85)

No âmbito judicial não é diferente a conclusão. No TJMG, nos autos da Apelação Cível nº 0339906-50.2002.8.13.0313, o Desembargador Relator Belizário assim se posicionou quanto aos materiais refratários utilizados no processo siderúrgico: *"A questão de fundo a ser examinada é aquela referente ao mérito dos Embargos à Execução Fiscal que sustenta que a cobrança de ICMS exigida é indevida nos termos da prova produzida, desde que é legítimo o creditamento do referido imposto relativamente aos produtos chamados "REFRAATÁRIOS". A perícia de fls. 273/274 responde ao questionamento ao afirmar o seguinte: "Os materiais REFRAATÁRIOS, objeto deste processo, possuem função de isolamento térmico. O isolamento térmico é indispensável à produção, logo, a utilização destes materiais torna-se indispensável ao processo produtivo. Sem a utilização do isolamento térmico todo o equipamento poderia ser fundido em função da alta temperatura exigida no processo." O que se tem como conclusivo desta prova pericial e que de resto é de conclusão lógica é que a embargante não poderia produzir o aço sem o isolamento térmico de seus fornos, isto é, do equipamento onde seria fundido o aço. Logo, este material refratário é absolutamente indispensável no processo produtivo da embargante, integrando necessariamente seu ativo fixo. Seria como refrigerador na produção de sorvetes. E a Constituição da República de 1.988 em seu art. 155 § 2º já garante o direito de creditamento quando veda a não-cumulatividade dos tributos e, por isto mesmo a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores sempre consagrou este princípio constitucional e garantiu o direito de o contribuinte se creditar do ICMS que foi pago na aquisição de produtos utilizados na sua atividade mercantil, considerando-a como de produtos que integram o ativo fixo e isto até mesmo antes da edição da legislação especial sobre a matéria, especialmente a LC 87/96 que foi editada em razão mesmo da jurisprudência dominante"* (TJMG, 7ª Câmara Cível, AC nº 0339906-50.2002.8.13.0313, Rel. Des.(a) Belizário de Lacerda, jul. 11/07/2006, DJMG 13/09/2006).

4. CRÍTICA AO ENTENDIMENTO DA CSRF

Na esteira do entendimento consolidado do STF e do STJ, o CSRF e o CARF também reconheciam a possibilidade de creditamento, em matéria de IPI, do valor relativo à aquisição de materiais refratários, por entendê-los como concernentes à categoria de produtos intermediários.

Aos 08 de dezembro de 2008, o CSRF julgou improcedente o Recurso Especial da Fazenda Nacional, nos autos do Processo nº 10320.002519/98-96.³⁵ Discutiu-se, naquela oportunidade, se o produto “tijolo refratário”, utilizado na produção de anodos, se enquadrava no conceito de produto intermediário, hipótese na qual o contribuinte poderia gozar de uma redução de 50% do IPI devido, para fins do benefício BEFIEX — Certificado 281/84, em seu item II. Sustentava a Fazenda Nacional que os referidos materiais refratários deveriam ser enquadrados como bens do ativo imobilizado da empresa, razão pela qual o contribuinte não faria jus ao supracitado benefício.

Para a solução da controvérsia, o CSRF valeu-se de um laudo técnico elaborado pelo INT – Instituto Nacional de Tecnologia para decidir em favor do contribuinte, confirmando a natureza intermediária dos produtos refratários:

Para finalizar em resumo, sem mais delongas, o abalizado Relatório Técnico produzido pelo INT, veio a demonstrar que a mercadoria importada pela Recorrente — Tijolos Refratários — que denominou de “concreto refratário”, muito ao contrário do que entenderam o Fiscal que promoveu o Lançamento, bem como a I. Delegada julgadora de primeiro grau:

- Trata-se de material cujo consumo se dá de forma contínua ao longo do processo de fabricação, podendo ser totalmente consumido nos fornos de cozimento de anodos.
- Como tal, evidentemente que não se incorpora ao ativo imobilizado da empresa;
- Sem o tijolo (concreto) refratário, não há como se realizar a produção dos anodos nos fornos de cozimento dos mesmos. Isso os define como matéria prima ou produto intermediário.

35 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS — IPI. IPI. REDUÇÃO. REGIME “BEFIEX”. ENQUADRAMENTO DO PRODUTO “TIJOLO REFRAATÁRIO”.

O Relatório técnico elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia não deixa dúvida quanto à qualidade de intermediário do produto “tijolo refratário”. Dessa forma, é devida sua sujeição ao regime diferenciado do BEFIEX, e conseqüente redução da alíquota aplicável ao produto. Recurso Especial Negado (CSRF, 3ª Turma, Processo nº 10320.002519/98-96, Acórdão nº 03-06.230, Rel. Conselheira Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Sessão de 08/12/2008).

- Considerando-se as definições de que “produto intermediário” é aquele empregado diretamente no processo produtivo, integrando-se ao produto; mas também aquele que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido integralmente no processo de industrialização, consideramos apropriado considerar o produto em questão como sendo produto intermediário em relação ao produto final.

- Na concepção dos l. Peritos, emitentes do citado Laudo, todo o produto considerado “produto intermediário” é essencial ao processo produtivo, o que os faz considerar as denominações “produto intermediário” e “produto intermediário essencial”, na essência, se equivalem.

Entendimento similar era adotado pelo CARF. Nos autos do Processo nº 10680.006760/2007-57³⁶, discutiu-se, entre muitos assuntos, a possibilidade de créditos sobre materiais refratários pela contribuinte, atuante na indústria siderúrgica. Lastreando-se nos entendimentos espousados pelo STF, no julgamento dos já citados RE nº 90.205/RS e RE 93.768/MG, bem como no REsp nº 1.075.508/SC, pelo STJ, prevaleceu

36 Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Período de apuração: 01/05/2002 a 30/09/2004. CRÉDITOS RELATIVOS A INSUMOS ISENTOS. O Princípio da não cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente a entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, em razão dos mesmos serem isentos, não há valor algum a ser creditado. CRÉDITO BÁSICO DE IPI. OUTROS INSUMOS.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável do IPI, não abrangendo os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos ou necessários ao seu acionamento, material de consumo e de limpeza. CRÉDITO PRESUMIDO. CUSTOS COM ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. INCLUSÃO NO CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. O crédito presumido do IPI diz respeito, unicamente, ao custo de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não podendo ser incluído em sua base de cálculo, prevista na Lei nº 9.363/96, o valor dos combustíveis e da energia elétrica. REFRAATÓRIOS. 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. PERFIS DE AÇO LAMINADOS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Os perfis de aço brutos, simplesmente laminados, não perfurados, ajustados ou reunidos por meio de rebites ou de pernos ou pinos, ou por soldadura autógena ou elétrica, ou seja, não trabalhados devem ser classificados na posição 72.16. Recurso Voluntário Provido em Parte. Recurso de Ofício Negado (CARF, 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Processo nº 10680.006760/2007-57, Acórdão nº 3302-001.954, Rel. Conselheiro Walber José da Silva, Rel. p/ acórdão José Antônio Francisco, Sessão de 26/02/2013).

o entendimento segundo o qual os materiais refratários se enquadram no conceito de produtos intermediários, razão pela qual assegurou-se ao contribuinte o direito de creditá-los para fins de determinação do *quantum debeat* do IPI. O voto do Ilmo. Conselheiro José Antônio Francisco não deixa quaisquer dúvidas a respeito da matéria:

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.

Note-se que a interpretação conferida ao termo “integral”, na esteira da jurisprudência do STF, não se deu no sentido da utilização do produto em apenas uma única etapa da produção. Pelo contrário, admitiu-se expressamente que o desgaste ao qual se submete o bem pode torna-lo imprestável após sua utilização em outros ciclos de produção. De todo modo, reconheceu-se a relação direta entre os produtos refratários e a atividade econômica exercida pela contribuinte, a saber: a produção do aço.

Não discrepou o entendimento proferido pelo CARF no Processo nº 11065.721468/2017-50.³⁷ Uma vez mais, a fiscalização negou o direito ao abatimento do valor devido de IPI de créditos relativos a produtos

37 Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Período de apuração: 01/06/2012 a 31/12/2013. INSUMOS. REQUISITOS PARA CREDITAMENTO. PEÇAS, PARTES DE EQUIPAMENTOS E MATERIAIS REFRAATÓRIOS. ITENS NÃO CONTABILIZADOS EM ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE. As peças, partes de equipamentos e materiais refratários que revestem os fornos e equipamentos das indústrias siderúrgicas, que se consumam em contato direto com o produto e que não devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado, podem gerar crédito de IPI. Aplicação vinculante do Resp 1075508/SC. Recurso Voluntário Provido (CARF,

intermediários, ao argumento de que os refratários consistiriam em bens do ativo imobilizado.

Na linha de raciocínio do Ilmo. Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, três seriam os requisitos para que se pudessem classificar os produtos em intermediários ou similares: (i) o consumo imediato (direto) do bem com o produto; (ii) a necessidade de que este bem não se incorpore às instalações industriais e (iii) que o bem não seja classificável como pertencente ao ativo imobilizado, ou seja, tenha duração menor que um ano (art. 179 da Lei nº 6.404/76).

Na oportunidade, o Relator, invocando o supracitado julgado do STJ e acompanhado à unanimidade por seus pares, concluiu pela possibilidade do referido crédito, valendo-se, entretanto, da argumentação de que o desgaste ao qual se submetem os materiais refratários na indústria siderúrgica impõe que sua vida útil seja menor que um ano. Nesse sentido, ante à impossibilidade de sua escrituração como bens do ativo imobilizado, seria impositivo reconhecer o direito creditório do contribuinte:

Desse modo, embora os materiais refratários das indústrias siderúrgicas vinculem-se à proteção do equipamento, e não agreguem características peculiares ao produto, as normas e práticas contábeis indicam sua contabilização em separado do equipamento, quando tenham vida útil significativamente diferente, como é o caso presente. Como os itens têm vida útil inferior a 1 ano, são contabilizados diretamente como despesas (§ único do art. 179 da Lei 6.404/76), então não são contabilizados no Ativo imobilizado. Então, atendendo à decisão vinculante do STJ (art. 62, §2º, do Regimento Interno do Carf), e considerando a contabilização natural dos itens como despesas, é de se concluir pela possibilidade de crédito de IPI para o caso.

Entretanto, uma mudança da jurisprudência na CSRF estaria por vir.

Aos 11 de julho de 2018, o CSRF enfrentou a temática ora em discussão no julgamento do Processo nº 13609.720068/2008-77³⁸. Naquela

2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Processo nº 11065.721468/2017-50, Acórdão nº 3201-004.300, Rel. Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Sessão de 23/10/2018).

38 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI. Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003. DIREITO AO CRÉDITO. Geram direito ao crédito do imposto, além dos que se insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto sensu”, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, viceversa, proveniente de ação exercida diretamente

oportunidade, o Recurso Especial da Fazenda Nacional foi provido, para negar o reconhecimento ao direito do contribuinte de se creditar dos valores relativos à aquisição de materiais refratários para fins de determinação do valor devido a título de IPI.

No CARF, a matéria havia sido julgada em favor do contribuinte, ao argumento de que os materiais refratários seriam essenciais para o processo produtivo nas indústrias siderúrgicas, bem como que sofriam desgaste quando da produção do aço. Ademais, não se poderia classificá-los como bens do ativo permanente da indústria siderúrgica, sob o critério de sua durabilidade.³⁹ A Fazenda Nacional, para demonstrar a divergência de entendimento do Tribunal Administrativo apta a ensejar a apreciação do Recurso Especial, valeu-se de dois vetustos entendimentos proferidos à época da existência do Segundo Conselho de Contribuintes (2006): um julgado que versava sobre colas e vernizes⁴⁰

pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente. Recurso do Procurador provido (CSRF, 3ª Turma, Processo nº 13609.720068/2008-77, Acórdão nº 9303-007.143, Rel. Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Rel. p/ acórdão Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, Sessão de 11/07/2018).

39 Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003. CRÉDITO PRESUMIDO. Não são passíveis de ressarcimento os créditos presumidos do IPI apurados no trimestre-calendário anterior. Necessidade de requerimento. CRÉDITOS BÁSICOS. Geram créditos do IPI os produtos que são essenciais para o processo produtivo, desgastam-se com a utilização e não estão incluídos no ativo permanente (CARF, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Processo nº 13609.720068/2008-77, Acórdão nº 3401-002.023, Rel. Conselheira Ângela Sartori, Sessão de 23/10/2012).

40 Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000. Ementa: RESSARCIMENTO. Art. 11 da Lei nº 9.779/99. INSUMOS. Incluem-se entre os insumos para fins de crédito do IPI os bens que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79, que, não são consumidos diretamente em contato com o produto em elaboração, ou vice-versa, bem como as partes e peças de máquinas não podem ser consideradas como matéria-prima ou produto intermediário para os fins de manutenção do crédito do IPI estabelecido no artigo 5º do DL nº 491/69 e no art. 11 da Lei nº 9.779/99. A cola de nome comercial Vibatex FPT, que é utilizada para fixar tapetes sobre os quais são colocadas máquinas de estamperia, os vernizes “Lockthone” e “esmalte poliuretano azul” não geram direito ao crédito. ALÍQUOTA DE IPI DESTACADO A MAIOR PELO FORNECEDOR DE INSUMOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Não gera

e outro que dizia respeito ao creditamento de IPI sobre energia elétrica, GLP e querosene, além de materiais refratários.⁴¹

No CARF, os conselheiros pautaram-se na existência de um laudo pericial, que comprovava a essencialidade dos materiais refratários na atividade econômica do contribuinte. Entretanto, na CSRF, conforme se depreende da leitura do voto divergente, proferido pelo Ilmo. Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire e que veio a prevalecer por voto de qualidade, ignorou-se o laudo técnico arrostado ao processo: “o voto condutor do aresto recorrido tomou como fundamento os termos das conclusões do laudo pericial. Embora, cediço, tratemse os laudos de prova técnica, certo é que eles não vinculam o julgador”.

direito ao crédito de IPI o valor pago a maior a esse título por erro do emitente da nota fiscal. Na forma do artigo 248 do RIPI/98, cabe ao adquirente de mercadorias verificar se o documento preenche todas as condições estabelecidas no Regulamento do IPI. DEVOLUÇÃO DE INSUMOS CUJO IPI TENHA SIDO APROVEITADO. ESTORNO. Impossível o aproveitamento de crédito de IPI incidente sobre insumos que tenham sido devolvidos sem que houvesse o correspondente estorno a débito em igual montante. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. A não-cumulatividade do IPI é exercida pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa, com fundamento em juízo sobre constitucionalidade de norma tributária, negar aplicação da lei ao caso concreto. Prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, por força de dispositivo constitucional. Recurso negado (CARF, Segundo Conselho de Contribuintes, Processo nº 13962.000021/2001-98, Acórdão nº 203-11519, Rel. Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Sessão de 08/11/2006).

41 Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Período de apuração: 01/10/1997 a 30/06/1998. Ementa: IPI. DIREITO DE CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA, FRETE, GLP, GÁS, QUEROSENE, QUEROSENE ILUMINANTE. ILEGITIMIDADE. Mantém-se a glosa de créditos relativos a produtos que, por não se enquadrarem nos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não ensejam direito de crédito do IPI, nos termos do inciso I do art. 66 do RIPI, Decreto nº 83.263/79, e do Parecer Normativo CST no 65/79. DIREITO DE CRÉDITO. FERRAMENTAL, REFRAATÓRIOS E ÓLEOS. ILEGITIMIDADE. 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. Recurso negado (CARF, Segundo Conselho de Contribuintes, Processo nº 13204.000026/98-45, Acórdão nº 201-79790, Rel. Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D’Eça).

No mérito, a CSRF, valendo-se do Parecer Normativo CST nº 65/79 e do multicitado REsp nº 1.075.508/SC, adotou o entendimento de que os materiais refratários teriam o cariz de bens do ativo permanente (parte das máquinas) das empresas siderúrgicas, razão pela qual não haveria de se falar em creditamento dos valores referentes à aquisição destes produtos. É ver:

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 1.075.508SC, 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.

E prossegue o raciocínio, para tentar justificar a relação direta dos materiais refratários não com os produtos fabricados, mas sim com os equipamentos fabricantes:

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

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

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

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

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

A interferência nas propriedades do aço pela agregação de partículas do refratário é algo indesejado, um efeito colateral negativo, algo que deve ser minimizado tanto quanto possível. E tal efeito negativo só é aceito e suportado em nome do benefício de proteção do equipamento. Não há dúvida de que o refratário entra em contato com o aço. O que se questiona é se o refratário faz ou não parte de um equipamento. E a resposta é SIM. Todos os equipamentos que terão contato direto com o metal líquido já são construídos com a cobertura refratária, e não podem ser usados em separado.

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

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

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

Infelizmente, tal entendimento veio a prevalecer em julgados posteriores da CSRF. No Processo nº 10640.721511/2014-91,⁴² reproduziu-se o argumento supratranscrito. O mesmo se deu no julgamento do Processo nº 13629.721048/2014-23⁴³.

42 Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Período de apuração: 01/06/2009 a 30/04/2014. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAMINADOS PLANOS DE FERRO OU AÇO. POSIÇÃO 7211. Os produtos industrializados pelo estabelecimento identificados como “BARRA CHATA 1/2 x 3/16” e “BARRA CHATA 5/8 x 3/16” não poderiam ter sido classificados no Código NCM 7214.91.00, que contempla os produtos definidos como “Barras de ferro ou aço” (alínea m da Nota 1 do Capítulo 72 da TIPI), pois tais produtos possuem espessura igual a 4,76 mm e largura superior a duas vezes essa espessura, fato que os enquadra na posição 7211 (Produtos laminados planos, de ferro ou aço não ligado, de largura inferior a 600 mm, não folheados ou chapeados, nem revestidos), consoante alínea k da Nota 1 do capítulo 72, a qual estabelece a definição de “Produtos Laminados Planos”, classificados na posição 7211 como: produtos laminados, maciços de seção transversal retangular, que não satisfaçam à definição da Nota 1-ij, em rolos de espiras sobrepostas, ou não enrolados, de largura igual a pelo menos dez vezes a espessura, quando esta for inferior a 4,75 mm, ou de largura superior a 150 mm ou a pelo menos duas vezes a espessura, quando esta for igual ou superior a 4,75 mm. ADEQUAÇÃO NA TIPI PROMOVIDA POR ATO DA RECEITA FEDERAL QUE IMPLIQUE ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA. EFEITOS RETROATIVOS. INEXISTÊNCIA. As adequações às quais a Receita Federal é autorizada a promover na TIPI, pelo Decreto que a aprovou, só têm efeitos retroativos se não implicarem alteração de alíquota (art. 4º do Decreto nº 7.660/2011 e art. 4º do Decreto nº 8.950/2016). DIREITO AO CRÉDITO. MATERIAIS REFROTÁRIOS. INEXISTÊNCIA. 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. JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108) (CSRF, 3ª Turma, Processo nº 10640.721511/2014-91, Acórdão nº 9303-007.865, Rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 23/01/2019) .

43 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). Período de apuração: 01/10/2009 a 30/09/2013. DIREITO AO CRÉDITO. MATERIAIS REFROTÁRIOS. INEXISTÊNCIA. 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, a exemplo dos materiais refratários utilizados em siderúrgicas. PARTES OU PEÇAS DE MÁQUINAS,

Passa-se a proceder alguns esclarecimentos e tecer contundentes críticas ao novo posicionamento adotado pela CSRF.

Primus, é necessário compreender e delimitar a abrangência e o conteúdo do entendimento esposado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.075.508/SC⁴⁴, julgado sob a sistemática dos Recursos Repetitivos

AINDA QUE SE DESGASTEM NO PROCESSO PRODUTIVO E TENHAM VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O conceito de insumo da legislação do IPI está detalhadamente consignado no Parecer Normativo CST nº 65/79, que interpreta que 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, não sendo partes nem peças de máquinas (exceção ainda explicitada nos Pareceres Normativos CST nº 181/74 e Cosit/RFB nº 3/2018), 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. INCLUSÃO DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO DO IPI POR LEI ORDINÁRIA. IMPOSSIBILIDADE, CONFORME JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STF. É firme a jurisprudência do STF (aplicando o mesmo entendimento do RE nº 567.935/SC, julgado com repercussão geral, para os descontos incondicionais) no sentido de que o frete não poderia compor a base de cálculo do IPI, o que levou inclusive à edição da Nota PGFN/CRJ/ Nº 623/2017, propondo a dispensa de recorrer também no caso das contestações quanto à inclusão desta parcela pela mesma Lei nº 7.798/89, por ser matéria reservada à lei complementar, conforme art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, estabelecendo o CTN, em seu art. 47, II, ‘a’, que a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria (CSRF, 3ª Turma, Processo nº 13629.721048/2014-23, Acórdão nº 9303-009.690, Rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 16/10/2019).

44 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 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,

(Tema nº 168), oportunidade na qual o Tribunal da Cidadania fixou a seguinte tese: “a aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito a creditamento de IPI”. Tal julgado, consoante afirmado alhures quando da análise dos posicionamentos do CARF e da CSRF, foi utilizado como argumento tanto para assegurar quanto para negar o direito ao crédito sobre os materiais refratários.

Em verdade, o STJ não trouxe novidade interpretativa alguma em relação ao tema em comento: limitou-se a reafirmar que ao IPI aplica-se o modelo do crédito físico. Nada mais que isso.⁴⁵ Tanto assim o é que a matéria fática subjacente ao julgado dizia respeito a “peças e acessórios para o sistema motor” de indústrias metalúrgicas. Pessoalmente, melhor teria sido que este país adotasse o modelo de crédito financeiro em matéria de IPI. No entanto, a opção pelo crédito físico impede o creditamento sobre bens integrantes do ativo permanente, como é o caso dos bens supracitados.

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, Primeira Seção, REsp 1075508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, jul. 23/09/2009, DJe 13/10/2009).

45 Aliás, o acórdão merece as mais pungentes críticas, por eivar-se de atecnia ao mencionar supostas exigências de consumo indireto e integral quanto a insumos para fins de creditamento ao IPI. Acredita-se não prevalecer esse raciocínio, uma vez que o STF já afastou a necessidade de consumo integral em vetusta interpretação sobre o tema há mais de quarenta anos, consoante afirmado alhures.

Para que não restem dúvidas quanto ao decidido pelo STJ, no voto condutor do Min. Fux resta gizado magistério doutrinário que expressamente admite o creditamento sobre materiais refratários: “Por outro lado, a lista dos supostamente excluídos vem sofrendo reparos ao longo do tempo por inúmeras decisões judiciais, dentre os quais: - materiais refratários consumidos no processo industrial, de maneira lenta mas integrando o novo produto, e não compondo o ativo fixo”. Não restam dúvidas, portanto, de que o referido julgado não tem aplicação sobre os materiais refratários. Diz respeito a bens do ativo permanente.

Secundus, o posicionamento da CSRF não se atentou para a jurisprudência do STF, que, conforme analisado à exaustão no presente trabalho, sempre assegurou aos contribuintes da indústria siderúrgica o direito ao crédito sobre os materiais refratários. Ademais, ignorou a própria jurisprudência daquele tribunal administrativo, que igualmente enquadrava os refratários na categoria de produtos intermediários. Atente-se para o fato de que as modificações jurisprudenciais são ínsitas ao próprio fenômeno jurídico, sejam elas judiciais ou administrativas. O que se esperava era ao menos que a decisão que viesse a esposar o novo entendimento da CSRF sobre o assunto ao menos mencionasse a antiga jurisprudência do tribunal, ou, preferencialmente, que com ela dialogasse.

Tertius, a CSRF sobejamente ignorou o laudo técnico constante dos autos. Mencionou sua existência, mas limitou-se a afirmar que ele não seria vinculante, razão pela qual o julgador não estaria obrigado a se lastrear nas premissas científicas nele constantes. Em verdade, melhor teria sido se se fizesse o oposto. Isso porque os laudos técnicos não deixam dúvidas quanto à natureza intermediária dos materiais refratários, conforme nos informa a diuturna *práxis* tributária.

Repise-se para que não restem dúvidas a respeito. Os materiais refratários, utilizados no curso do processo de produção do aço, pela indústria siderúrgica, são utilizados nos altos fornos industriais, de modo essencial no processo produtivo. Em verdade, não se pode confundir-los com partes dos fornos produtores de aço, como quer a nova jurisprudência da CSRF. Isso porque é fato notório que o alto-forno funciona de forma autônoma ao refratário, sendo que este tem função diversa, que é a de evitar o contato do aço com a parede do forno. De novo, aqui estamos a tratar dos refratários com duração até 12 meses, pois estes, quando trocados, não aumentam a vida útil do forno.

No processo produtivo, os materiais refratários entram em contato físico com o produto final, uma vez que entre eles ocorre a transmissão de energia térmica, magnética, eletromagnética, elétrica e química. Por tal razão, em virtude das elevadíssimas temperaturas nas quais o processo produtivo é submetido e da transferência efetiva de energia, os refratários são consumidos no processo de industrialização, sofrendo intensa deterioração. São exemplos disso (i) as modificações estruturais, tais como o crescimento dos grãos, que diminuem a resistência mecânica dos materiais; (ii) as deformações (fluência), que, sucessivamente levam à sua fratura; (iii) a oxidação e corrosão; e (iv) a ação abrasiva. Tais fatores é que forçam a contínua e frequente reposição dos materiais refratários nas indústrias siderúrgicas.

Sobre o prisma jurídico, é mais do que evidente a natureza intermediária de tais produtos: (i) trata-se de bens essenciais ao processo produtivo da atividade siderúrgica; (ii) são consumidos no processo de produção de aço (frise-se, resta cumprido até o questionável requisito do consumo imediato do bem); (iii) e apresentam prazo de durabilidade inferior a um ano, o que impossibilita sua classificação como bens do ativo imobilizado, nos termos do art. 179, IV e parágrafo único da Lei nº 6.404/76. Não podem ser considerados matéria-prima, uma vez que, muito embora sejam essenciais ao processo produtivo, não se incorporam ao produto final. Por imperativo lógico, também não poderiam ser considerados materiais de embalagem. Bens de uso e consumo das empresas também não poderiam sê-lo, porquanto sejam essenciais ao processo produtivo. Insista-se na jurisprudência do STF e do STJ, que sempre reconheceram nos materiais refratários o cariz de produtos intermediários.⁴⁶

Por tais razões, não pode continuar a prosperar a atual jurisprudência da CSRF.

46 Permanece atualíssima a observação feita por Ruy Barbosa Nogueira em 1977 e, portanto, anterior até mesmo à decisão paradigmática do STF sobre a matéria, em 1979: “O problema do crédito do IPI sobre insumos, que não integram um produto industrializado, mas se consomem ou se desgastam no processo industrial, não deveria mais, no Brasil, ser objeto de discussão. Na verdade, ela perdura, por um injustificável fiscalismo de certos setores da administração fazendária, que, no caso, representa um retrocesso do ponto de vista econômico-financeiro” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O direito de crédito em relação aos insumos empregados na industrialização. O entendimento da expressão “produto consumido” no processo de industrialização. IN: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito tributário aplicado e comparado por Ruy Barbosa Nogueira e Paulo Roberto Cabral Nogueira. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 121).

5. NEUTRALIDADE FISCAL, NÃO-CUMULATIVIDADE E AS CONSEQUÊNCIAS ECONÔMICAS DO POSICIONAMENTO DA CSRF SOBRE O TEMA

São gravíssimas as consequências advindas do atual posicionamento da CSRF quanto à possibilidade de creditamento dos refratários no âmbito do IPI. Tais consequências, vale dizer, são de duas grandezas: uma é jurídica, relativa ao próprio princípio da não-cumulatividade pertinente ao imposto federal. A outra possui cariz econômico e decorre direta e necessariamente da consequência jurídica.

Conforme dito à exaustão no presente trabalho, a neutralidade fiscal tem por finalidade “*garantir que o tributo sobre o consumo não influa no processo decisório empresarial, assegurando a isonomia no âmbito do mercado*”.⁴⁷ Juridicamente, este grande valor se concretiza por meio do princípio da não-cumulatividade, que veda a cobrança sucessiva de uma mesma imposição tributária ao longo de uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Para tanto, dois são os pressupostos para que se possa falar em não-cumulatividade tributária propriamente dita: o tributo deverá ser plurifásico e aos contribuintes deve-se assegurar o direito ao creditamento dos valores relativos ao tributo incidente nas fases precedentes do processo produtivo.

Dois são os modelos em que se costuma classificar o direito ao creditamento: o modelo do crédito físico, no qual se reconhece o direito ao crédito sobre as despesas diretamente relacionadas à atividade empresarial, como os insumos (usualmente subdivididos em matérias-primas e produtos intermediários) e o modelo do crédito financeiro, abrangente do crédito físico e que, para mais, assegura o direito ao crédito sobre despesas que indiretamente se relacionam à atividade econômica dos contribuintes, tais como os bens do ativo permanente e os bens de uso e consumo das empresas. Como já dissemos em outras oportunidades, o STF permitiu que a legislação escolhesse modelos entre estes dois extremos, mas jamais permitiu que a legislação outorgasse o direito a quem do crédito físico, mitigando em demasia o princípio constitucional da não-cumulatividade.

O itinerário até então percorrido desemboca no ponto fulcral da problemática ora debatida. É que a opção pela escolha de qual modelo deve ser adotado para cada tributo que seja não-cumulativo compete ao Direito Positivo, que varia conforme as coordenadas de tempo e espaço. Entre nós, especificamente quanto ao IPI, não o fez o constituin-

⁴⁷ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade...*, op.cit., p. 206.

te. Poderia tê-lo feito, porém não o fez. Do mesmo modo ocorreu com o legislador complementar, competente para estipular as normas gerais relativas ao IPI. Todavia o CTN se manteve lacônico quanto a este ponto. Coube ao legislador ordinário fazê-lo, muito embora tímido em sua escolha, de modo que, lamenta-se, coube ao Poder Executivo a proeminência quanto a esta questão. De todo modo, optou-se pelo modelo do creditamento físico. Com efeito, mais consentâneo com a neutralidade fiscal teria sido a adoção do modelo de creditamento financeiro, mas fato é que prevaleceu a opção pelo crédito físico.

Com isto se quer dizer que o IPI é, sem sombra de dúvidas, um tributo não-cumulativo, a despeito de sua amplitude restritiva. Por esta razão é que se deve garantir o pleno direito ao creditamento sobre todas as matérias-primas e produtos intermediários, porquanto necessários ou essenciais à atividade empresarial, como afirmado acima. Negar o próprio crédito físico é negar o núcleo mínimo estabelecido pela Constituição Federal, como tivemos oportunidade de defender com os professores aqui homenageados, Sacha Calmon e Misabel Derzi, em parecer sobre o tema. Sem este núcleo mínimo, o comando constitucional da não cumulatividade se torna refém da própria lei. Menos do que isso equivale a transformar um tributo não-cumulativo em cumulativo. Nem se fale que está-se diante de cumulatividade residual, inerente ao próprio modelo do creditamento físico. Cumulatividade residual há justamente porque as despesas indiretamente relacionadas à atividade residual não geram direito ao crédito. Na hipótese em que se está a tratar, é cumulatividade, pura e simplesmente.⁴⁸ Trata-se, portanto, da constatação de um estado de coisas inconstitucional, reveladora, por isso mesmo, de uma situação constitucionalmente intolerável.

Eis a consequência jurídica do posicionamento da CSRF: tratar como cumulativo um imposto que não o é. E diz-se cumulativo ao menos para as empresas atuantes no ramo da siderurgia, em face das restrições ao direito de crédito sobre os materiais refratários, inconfundíveis produtos intermediários, pelas inúmeras razões às quais já se tratou de asseverar.

48 "(...) em qualquer operação tributada pelo IPI, o crédito fiscal relativo ao IPI pago nas operações anteriores deve ser integralmente deduzido. Do contrário, isto é, se for excluída da dedução qualquer parcela do crédito fiscal, essa parcela excluída irá somar-se à base de cálculo do IPI na operação seguinte. Logo, essa parcela excluída, por menor que seja, tornará o IPI cumulativo, e, portanto, inconstitucional" (SOUSA, Rubens Gomes de. O Imposto..., op.cit., p.51).

A atual posição da CSRF causa espécie, em virtude da importância desta instituição para a democracia do país. Trata-se de um tribunal administrativo marcado pelo excelente nível técnico de seus membros, bem como pelo elevadíssimo grau de robustez jurídica que caracterizam suas decisões. Entretanto, nos parece desarrazoado seu entendimento atual sobre a matéria.

Passa-se à análise das consequências econômicas e, desde já, cumpre assinalar uma advertência: não se pretendeu, ao longo do presente trabalho, sustentar qualquer tipo de método de análise econômica do direito ou defesa de decisões (sejam elas judiciais ou administrativas) baseadas em argumentos consequencialistas. Tudo o que fora exposto até então pautou-se em análise doutrinária, constitucional, legal, infralegal e jurisprudencial quanto à questão. Os argumentos que autorizam o direito ao creditamento sobre materiais refratários, porquanto produtos intermediários, são eminente e estritamente jurídicos. A análise das consequências econômicas é feita apenas sob um outro ponto de vista, até mesmo porque advindas das consequências jurídicas danosas.

No que pertine às empresas atuantes na indústria siderúrgica, as primeiras consequências econômicas relativas à negativa de creditamento sobre os refratários correm o risco de coincidir com os próprios efeitos genéricos da cumulatividade tributária: (i) a verticalização dos agentes econômicos, (ii) a discriminação tributária, (iii) a impossibilidade de fetiva desoneração das exportações, (iv) o ferimento à isonomia de bens importados, (v) a falta de transparência, (vi) o incentivo à sonegação acompanhada da dificuldade de fiscalização e (vii) a complexidade tributária.⁴⁹

Não se pode olvidar, outrossim, que sob a lógica empresarial a tributação assume a feição de custo de produção. Por isso mesmo, onera-se o setor siderúrgico ainda mais, uma vez que não poderá creditar-se dos valores relativos à aquisição dos materiais refratários, essenciais à própria atividade empresarial. Como bem salientado por RUY BARBOSA NOGUEIRA, “a aquisição destes produtos não é um investimento e sim uma despesa direta da produção”.⁵⁰ Como o valor com eles despendido é de

49 DUE, John F. *Indirect Taxation in Developing Economies*. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970, p. 120-123 apud MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade...*, op.cit., p.65-67.

50 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto sobre Produtos Industrializados – Matérias-primas – Produtos Intermediários. *Revista de Direito Administrativo*, nº 98, 1969, p.326.

elevada monta, uma vez que sua reposição é contínua e necessária, em virtude do desgaste ao qual se submetem no processo produtivo, inevitável será o aumento dos preços dos produtos finais. Despidendo salientar algumas das aplicações do aço em diversos setores da economia, tais como o Transporte, a Construção Civil, o Energético e a Agricultura. Por tal razão, a cumulatividade do IPI afetaria toda a economia brasileira, uma vez que a siderurgia representa um dos setores mais expressivos para o desenvolvimento nacional.⁵¹

Dados disponibilizados pelo avalizado INSTITUTO AÇO BRASIL informam que, em 2018, a siderurgia brasileira ostentou o posto de maior produtora de aço da América Latina⁵² e nona maior em escala mundial.⁵³ Neste mesmo ano, o faturamento das empresas pertencentes a este ramo econômico alçou o valor de R\$ 99.244.063.000, 00. O montante tributário recolhido, somadas as contribuições sociais e impostos, correspondeu ao valor de R\$ 19.558.883.000,00.⁵⁴ O número de colaboradores atuantes no setor foi de 108.402 pessoas.⁵⁵

Some-se a todas as consequências supramencionadas o agravamento da recessão enfrentada pelo país em virtude da pandemia do Covid-19.⁵⁶ O Fundo Monetário Internacional – FMI prevê uma retra-

51 Sob uma perspectiva histórica, vale a leitura da obra NEVES, Osias Ribeiro; CAMISASCA, Marina Mesquita. *Aço Brasil: uma viagem pela indústria do aço*. Belo Horizonte: Escritório de Histórias, 2013.

52 INSTITUTO AÇO BRASIL. *Anuário Estatístico 2019*. Rio de Janeiro: Instituto Aço Brasil, 2019, p.21.

53 INSTITUTO AÇO BRASIL, *Anuário...*, op.cit., p. 20.

54 INSTITUTO AÇO BRASIL, *Anuário...*, op.cit., p. 80-81.

55 INSTITUTO AÇO BRASIL, *Anuário...*, op.cit., p. 82.

56 Pedimos licença para transcrever o posicionamento do Instituto Aço Brasil logo do início da pandemia entre nós, em 27 de março de 2020: *“A primeira prioridade da indústria brasileira do aço é a saúde e a segurança de seus colaboradores. Por este motivo, todos os colaboradores que podem desenvolver suas atividades através do teletrabalho, estão em casa, atendendo as orientações de isolamento social para conter a propagação do vírus. Para preservar a saúde dos colaboradores que permanecem nas unidades de produção, assegurando a continuidade das operações, foram adotadas todas as medidas e orientações dos órgãos de saúde, visando evitar o contágio do COVID-19. A continuidade das operações nas plantas é vital para a manutenção de empregos, não só no setor, mas em toda a sua cadeia de produção, pois o aço é imprescindível nos projetos de infraestrutura, construção civil e na produção de bens essenciais à sociedade. Assim, a manutenção dos empregos no país também deve ter prioridade nas medidas que estão sendo adotadas pelos setores público e privado, para evitar que a crise de saúde cause, em breve, grave crise so-*

ção de 5,3% da atividade econômica do Brasil no ano de 2020⁵⁷, acompanhando uma tendência global.⁵⁸ No mesmo sentido, noticia-se que o setor industrial já vem sofrendo com as consequências da pandemia.⁵⁹

⁶⁰ ⁶¹ Em suma, salienta-se que pode haver uma drástica diminuição de investimentos, de vendas aos consumidores, de exportações, de produção do aço e do próprio nível de empregos do setor. Por isso mesmo, o grande desafio da indústria siderúrgica, no presente momento, é lidar com a queda nas receitas e a própria preservação da saúde financeira de seus caixas. Não haveria momento pior para que o atual posicionamento da CSRF pudesse prevalecer. Pelo contrário, contribui ainda mais para a agonia da economia nacional, ao macular o princípio da não-cumulatividade no âmbito do IPI.

cial. Também é necessário que portos, rodovias e ferrovias continuem a operar de forma a assegurar o recebimento de matérias primas e o escoamento de produtos finais. Ao mesmo tempo em que estamos lutando, juntos, para o fim da pandemia do COVID-19, é preciso unir esforços para manter a economia do país em pé e isto só será possível se a indústria tiver condições para operar. Mais do que nunca é preciso valorizar o que é produzido no Brasil e pelos brasileiros” (INSTITUTO AÇO BRASIL. Posicionamento da Indústria Brasileira do Aço e a Pandemia de COVID-19 (novo coronavírus) Disponível em: <https://institutoacobrasil.net.br/site/noticia/posicionamento-da-industria-brasileira-do-aco-e-a-pandemia-de-covid-19novo-coronavirus/>. Acesso em: 05 mai. 2020).

57 VALOR ECONÔMICO. FMI projeta retração de 5,3% para economia brasileira em 2020. Disponível em: <https://institutoacobrasil.net.br/site/noticia/fmi-projeta-retracao-de-53-para-economia-brasileira-em-2020/>. Acesso em: 03 mai. 2020.

58 VALOR ECONÔMICO. Economia global caminha para uma recessão histórica. Disponível em: <https://institutoacobrasil.net.br/site/noticia/economia-global-caminha-para-uma-recessao-historica/>. Acesso em: 05 mai. 2020.

59 VALOR ECONÔMICO. Confiança da indústria cai ao menor patamar desde 2010, diz CNI. Disponível em: <https://institutoacobrasil.net.br/site/noticia/confianca-da-industria-cai-ao-menor-patamar-desde-2010-diz-cni/>. Acesso em: 06 mai. 2020.

60 VALOR ECONÔMICO. Siderúrgicas podem diminuir produção. Disponível em: <https://institutoacobrasil.net.br/site/noticia/siderurgicas-podem-diminuir-producao/>. Acesso em: 06 mai. 2020.

61 VALOR ECONÔMICO. Indústria despensa em março e deve mostrar queda recorde em abril. Disponível em: <https://institutoacobrasil.net.br/site/noticia/industria-despensa-em-marco-e-deve-mostrar-queda-recorde-em-abril/>. Acesso em: 06 mai. 2020.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo o exposto, em face dos argumentos normativos, jurisprudenciais e doutrinários apresentados, estamos plenamente convencidos da impossibilidade jurídica da negativa do direito ao creditamento sobre os valores relativos à aquisição de materiais refratários utilizados pela indústria siderúrgica nas suas atividades empresariais, por verdadeiros produtos intermediários que são, no âmbito do IPI.

Lamentavelmente, a atual jurisprudência da CSRF vem caminhando nesse sentido, o que acarreta gravíssimas consequências jurídicas e econômicas não só restritas ao ramo da siderurgia, mas também para toda a economia nacional, considerando-se a essencialidade deste setor econômico para o país. Se tratada desse modo a não-cumulatividade do IPI, está-se diante de um verdadeiro atraso que emperra o país.

Lado outro, quando tanto se faz alarde por uma reforma tributária do Sistema Constitucional, é preciso lembrar que os grandes erros cometidos no sistema não podem ser atribuídos ao Texto Constitucional, pois este deitou balizas adequadas em torno da tributação, mas não foi concretizado, não foi realizado. Se é tempo de falar de reforma tributária, poderia ser tempo de falar em respeito aos ditames constitucionais e restabelecer a não cumulatividade do IPI e do ICMS, desde sempre não aplicada. O país, seja na produção, seja no consumo, agradecerá. O meu professor, aqui homenageado, finalmente diria: *Lobato, este nosso velho problema da Acesita está finalmente resolvido!*

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. Conflitos entre ICMS, ISS e IPI. Revista de Direito Tributário, nº7/8, 1979, pp.105-131.
- ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. Hipótese de incidência do IPI. Revista de Direito Tributário, nº 37, 1986, pp. 147-151.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. – 8.ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. IPI – Princípios e Estrutura. São Paulo: Dialética: 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Introdução ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados. Revista de Direito Público, nº 11, 1970, pp. 75-85.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. – 12. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- ESTURILIO, Regiane Binbara. A seletividade no IPI e no ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- INSTITUTO AÇO BRASIL. Anuário Estatístico 2019. Rio de Janeiro: Instituto Aço Brasil, 2019.

INSTITUTO AÇO BRASIL. Posicionamento da Indústria Brasileira do Aço e a Pandemia de COVID-19 (novo coronavírus) Disponível em: <https://institutoacobrasil.net.br/site/noticia/posicionamento-da-industria-brasileira-do-aco-e-a-pandemia-de-covid-19novo-coronavirus/>. Acesso em: 05 mai. 2020.

LACOMBE, Américo Masset. IPI – Sua estrutura normativa. Revista de Direito Tributário, nº 27-28, 1984, pp.109-133.

MELO, José Eduardo Soares de. IPI – Teoria e Prática. São Paulo: Malheiros, 2009.

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. – 4.ed., rev. e atual. – São Paulo: Noeses, 2020;

MOREIRA, André Mendes. Neutralidade, valor acrescido e tributação. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

NEVES, Osias Ribeiro; CAMISASCA, Marina Mesquita. Aço Brasil: uma viagem pela indústria do aço. Belo Horizonte: Escritório de Histórias, 2013.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O direito de crédito em relação aos insumos empregados na industrialização. O entendimento da expressão “produto consumido” no processo de industrialização. IN: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito tributário aplicado e comparado por Ruy Barbosa Nogueira e Paulo Roberto Cabral Nogueira. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto sobre Produtos Industrializados – Matérias-primas – Produtos Intermediários. Revista de Direito Administrativo, nº 98, 1969, p.321-328.

REIS, Maria Lúcia Américo e BORGES, José Cassiano. O IPI ao Alcance de Todos. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SOUSA, Rubens Gomes de. O Imposto de Consumo, o IPI e os “produtos intermediários”. Revista de Direito Público, nº 12, 1970, pp. 40-55.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. IPI – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais. São Paulo: Quartier Latin, 2006;

VALOR ECONÔMICO. Confiança da indústria cai ao menor patamar desde 2010, diz CNI. Disponível em: <https://institutoacobrasil.net.br/site/noticia/confianca-da-industria-cai-ao-menor-patamar-desde-2010-diz-cni/>. Acesso em: 06 mai. 2020.

VALOR ECONÔMICO. Economia global caminha para uma recessão histórica. Disponível em: <https://institutoacobrasil.net.br/site/noticia/economia-global-caminha-para-uma-recessao-historica/>. Acesso em: 05 mai. 2020.

VALOR ECONÔMICO. FMI projeta retração de 5,3% para economia brasileira em 2020. Disponível em: <https://institutoacobrasil.net.br/site/noticia/fmi-projeta-retracao-de-53-para-economia-brasileira-em-2020/>. Acesso em: 03 mai. 2020.

VALOR ECONÔMICO. Indústria despenca em março e deve mostrar queda recorde em abril. Disponível em: <https://institutoacobrasil.net.br/site/noticia/industria-despenca-em-marco-e-deve-mostrar-queda-recorde-em-abril/>. Acesso em: 06 mai. 2020.

VALOR ECONÔMICO. Siderúrgicas podem diminuir produção. Disponível em: <https://institutoacobrasil.net.br/site/noticia/siderurgicas-podem-diminuir-producao/>. Acesso em: 06 mai. 2020.

VIEIRA, José Roberto. A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto. Curitiba: Juruá, 1993.