



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.902182/2016-91
ACÓRDÃO	3003-002.736 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIPLAN CIMENTO PLANALTO SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Súmula CARF nº 163.

COQUE DE PETRÓLEO. COMBUSTÍVEL. CRÉDITO BÁSICO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com aquisição de coque de petróleo utilizado como combustível na industrialização de bens destinados à venda não geram créditos de IPI por não se enquadrar como insumo de produção.

IPI. CREDITAMENTO. MATERIAIS NÃO INTEGRADOS AO PRODUTO FINAL, TAMPOUCO CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE. DESGASTE INDIRETO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Afasta-se o direito ao creditamento de IPI de bens de uso e consumo que não se incorporam ao produto final e que não são consumidos de forma imediata e integral, sofrendo apenas desgaste indireto no processo de industrialização, conforme o Recurso Especial nº 1.075.508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 13/10/2009, proferido pelo STJ, em regime de recurso repetitivo (Acórdão nº 9303-015.187 – CSRF / 3ª Turma).

CRÉDITO DE IPI. MATERIAIS EXPLOSIVOS. EXTRAÇÃO DE CALCÁRIO E ARGILA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DE CIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PARECER NORMATIVO CST Nº 65, DE 1979.

Os materiais explosivos utilizados na extração do calcário e argila não são matéria-prima ou produto intermediário na industrialização de cimento, passíveis de creditamento de IPI, uma vez que não sofrem 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. PN CST nº 65, de 1979.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3003-002.727, de 06 de março de 2026, prolatado no julgamento do processo 10166.902184/2016-81, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

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

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão de primeira instância, que por unanimidade de votos, decidiu julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, não reconhecendo o direito creditório em litígio, sob o fundamento de que os materiais objeto do presente litígio não ensejariam direito ao crédito de IPI. Vejamos:

- (i) **Coque de Petróleo** - Alega que não pode ser considerado matéria-prima stricto sensu, porque não é adicionado ou agregado às outras matérias primas, nem matéria prima latu sensu, porque não entra em contato direto com os produtos industrializados consumindo-se em razão deste contato.

- (ii) **Materiais refratários** - Sustenta que os materiais refratários agregam características ao equipamento - proteção a altas temperaturas e resistência à abrasão e isolamento térmico e não ao produto em transformação. Portanto, não se questiona se o material refratário tem contato com o produto, nem mesmo se há o desgaste destes materiais. Porém, este contato\desgaste não tem o objetivo de agregar nada ao produto, nem mesmo alterar sua característica especial.
- (iii) **Partes e peças de máquinas** – Considera que, mesmo com vida útil menor que 1 ano, as magas, bolas de aço, correias transportadoras, material refratário, parafusos e outras partes e peças de máquinas devem ser contabilizados no ativo imobilizado, pois fazem parte de máquinas específicas, sendo materiais de reposição e conservação.
- (iv) **Explosivos** - Considera que a atividade extrativista mineral não pode ser enquadrada no conceito de industrialização por tratar-se de operação pré-industrial, não configurando-se como matéria-prima, bem como, não sendo passível de creditamento de IPI.

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento de Crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), vinculado a compensação de débitos próprios relativos a tributos administrados pela Receita Federal, deferido em parte pela Autoridade Fiscal.

O Despacho Eletrônico da Delegacia da Receita Federal do Brasil DEFERIU PARCIALMENTE o ressarcimento solicitado e homologou parte da compensação declarada, em razão da constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado, bem como, a ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal, que não se enquadram no conceito de insumo, nos termos do art. 266, I, do RIPI/2010, por se referirem a partes e peças de reposição/manutenção de máquinas e equipamentos, combustível e de material utilizado como explosivo.

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual reprisa os argumentos postos em sua defesa inicial, quanto ao direito de crédito de IPI, sobre os custos com aquisição de coque de petróleo, peças e materiais refratários e explosivos no processo de industrialização, e acrescenta a alegação de cerceamento do direito de defesa, em face da negativa do pedido de diligência.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

I – Da admissibilidade do Recurso Voluntário:

O Recurso Voluntário apresentado pela recorrente é tempestivo e por cumprir os pressupostos para o seu manejo, esse deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

II – Da preliminar de nulidade da decisão da DRJ:

Defende a recorrente *“que tão-somente através da perícia será possível dimensionar o emprego desses materiais na produção do cimento, bem como a incorporação química de certos insumos no produto final, razão pela qual o seu indeferimento implicou no cerceamento do direito de defesa”*.

Sem razão a recorrente nesse ponto.

Em relação ao indeferimento do pedido de produção de prova pericial, o nobre Relator do voto condutor do julgado justificou o indeferimento da referida prova, baseada nos seguintes fundamentos:

Deve-se notar que as diligências e perícias visam, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação às provas carreadas ao processo, no sentido de subsidiar a formação de convicção do julgador, conforme lhe facultam os artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72. Portanto, não se presta a servir de meio de produção de provas cuja responsabilidade é do encargo da impugnante. É ônus processual da interessada fazer prova dos fatos constitutivos de seu direito ou dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da Fazenda Pública.

Ademais, no caso em exame, considera-se desnecessária a perícia proposta pela contribuinte, por entendê-la dispensável para o deslinde do presente julgamento. A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos presentes autos. Este julgador pode perfeitamente identificar quais os bens objeto de glosa, como se dá a utilização desses bens na cadeia produtiva da interessada e de que forma foram consumidos/desgastados no processo de industrialização.

Com efeito, a perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou quando se exige o pronunciamento por parte de técnico especializado no assunto, fora do campo de atuação do julgador, o que, como já dito acima, não é o caso dos presentes autos.

O processo de produção e os materiais envolvidos estão devidamente explanados nos autos, inclusive pela impugnação da contribuinte. Posto isto, entendo que deva ser indeferido o pedido de diligência/perícia, nos termos dos artigos 18 e 28 do PAF.

Como visto, essa decisão não merece qualquer reparo, haja vista que, no âmbito do processo administrativo fiscal federal, regido pelo Decreto nº 70.235/1972, a decisão quanto ao deferimento ou não de realização de prova pericial constitui-se prerrogativa da autoridade julgadora, ou seja, decisão do âmbito do seu poder discricionário. Esse é o entendimento que se extrai da leitura combinada dos arts. 18, 28 e 29 do referido decreto, que seguem transcritos:

Art. 18. A **autoridade julgadora** de primeira instância determinará, **de ofício ou a requerimento do impugnante**, a realização de diligências ou perícias, **quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora **formará livremente sua convicção**, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Assim, uma vez devidamente fundamentado o indeferimento da realização da referida prova pericial não procede o alegado cerceamento do direito de defesa suscitado pela recorrente, muito menos é causa de nulidade da decisão proferida.

Por oportuno, cumpre registrar que essa avaliação para fins de deferimento ou indeferimento da prova não pode representar qualquer prejuízo para defesa do contribuinte. Ou seja, a prova deve ser útil para o fim a que se destina no sentido efetivamente demonstrar as alegações trazidas aos autos pelas partes, bem como no sentido de contribuir para o convencimento da autoridade julgadora.

Nesse norte, em se tratando de processo administrativo fiscal, a matéria já foi submetida por diversas vezes ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sob o fundamento de que o indeferimento da prova implica diretamente em cerceamento de defesa da parte, foi editada a Súmula aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021, *in verbis*:

Súmula CARF nº 163: O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202-004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401-006.103, 1301-003.768, 2401-007.154 e 2202-005.304.

Por outro lado, chama a atenção a inversão de papéis e responsabilidades pretendida pela recorrente, pois nos casos de solicitação de restituição, compensação e ressarcimento de crédito contra a Fazenda Nacional "(...) o *ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato*", postura consentânea com o art. 36 da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. No mesmo sentido é a regra basilar extraída no inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil¹.

Quanto a renovação do pedido de diligência, estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

Pelo exposto, afasto a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, bem como o pedido de diligência.

III – Do mérito:

Como relatado, trata-se de pedido de ressarcimento de saldo credor de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), fundamentado no art. 11 da Lei nº 9.779/99, originário da aquisição de matérias-primas/insumos utilizados no processo de fabricação de cimento. Sua análise resultou no deferimento parcial, em razão das glosas de créditos sobre os seguintes créditos, objeto do litígio ora em julgamento: (i) coque de petróleo; (ii) material refratário (iii) partes de peças de máquinas; (iv) explosivos; e, (v) devolução de vendas referentes a notas fiscais emitidas em data posterior a 01/04/2009.

(i) coque de petróleo:

Cinge-se a primeira controvérsia em analisar se o “coque verde de petróleo” constitui produto intermediário na fabricação do cimento, cujo IPI incidente na aquisição é passível de apropriação na escrita fiscal. Para a presente análise, o que importa é saber se este combustível (coque) entra em contato direto com a matéria prima é consumido em razão deste contato, alterando-se os componentes.

¹ Código de Processo Civil

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

O crédito básico do IPI decorre diretamente do princípio constitucional da não cumulatividade (art. 153, § 3º, II, da CF), permitindo ao contribuinte compensar o IPI devido nas saídas tributadas com o IPI incidente nas aquisições de insumos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem efetivamente empregados no processo industrial.

O RIPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 2010, assim dispõe, sobre créditos básicos:

Dos Créditos Básicos

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;

(...)

Bens de Produção

Art. 610. Consideram-se bens de produção (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª):

I - as matérias-primas;

II - os produtos intermediários, inclusive os que, **embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial**;

III - os produtos destinados a embalagem e acondicionamento;

IV - as ferramentas, empregadas no processo industrial, exceto as manuais; e

V - as máquinas, instrumentos, aparelhos e equipamentos, inclusive suas peças, partes e outros componentes, que se destinem a emprego no processo industrial. (grifou-se)

Note-se que o dispositivo regulador do crédito básico a que o estabelecimento industrial tem direito define que o direito ao crédito de IPI se dá em relação a matérias-primas e produtos intermediários que passam a compor o produto final, garantindo-se, também, ao industrial, o direito de se creditar do imposto relativo a produtos que, sem compor a mercadoria final, sejam consumidos durante o processo produtivo e não se classifiquem contabilmente no ativo permanente.

In casu, a empresa recorrida formulou pedidos eletrônicos de ressarcimento de créditos de IPI, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Atentando-se para a r. decisão recorrida com relação à glosa sobre a aquisição de coque de petróleo se incorporaria no produto (cimento), observa-se que no entendimento dos julgadores *a quo*, seu uso se daria na forma de combustível usado para gerar energia térmica, ou seja, sua utilização não seria incorporada diretamente no produto final. Pertinente a transcrição do trecho do voto:

Apesar de a queima do combustível e de o tipo deste poder interferir na qualidade do produto fabricado, por seus resíduos entrarem em contato com a matéria prima, deve-se ter em mente que não é o coque que entra em contato com o produto fabricado, e seu consumo (queima para gerar calor) não se dá em ação direta com a matéria prima. O fato de os resíduos da queima do coque entrar em contato com o produto fabricado não lhe descaracteriza a classificação de combustível, não lhe cabendo o conceito de matéria-prima.

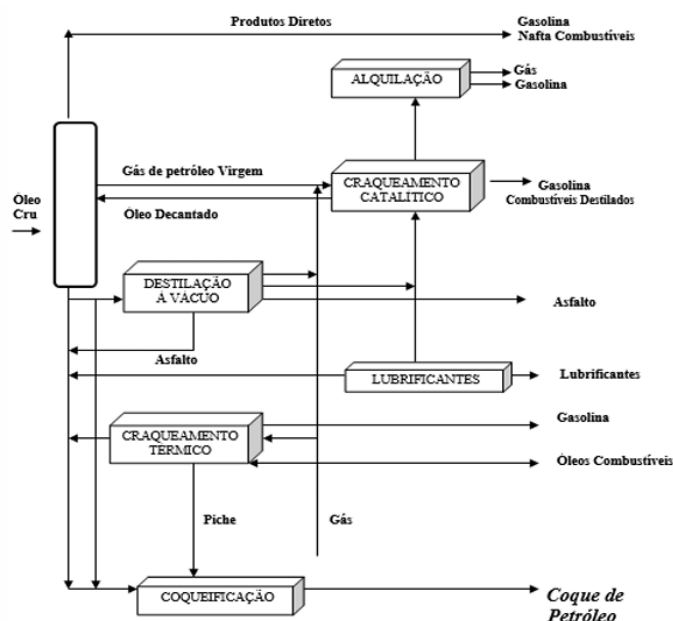
Assim, o coque de petróleo não pode ser considerado matéria-prima *stricto sensu*, porque não é adicionado ou agregado às outras matérias primas, nem matéria prima *latu sensu*, porque não entra em contato direto com os produtos industrializados consumindo-se em razão deste contato.

Assim, correta a glosa.

Em contra partida defende a recorrente não haver dúvidas de que o coque de petróleo é verdadeira matéria-prima do cimento, argumenta que é necessário para sua fabricação, pois além da função de combustível para os fornos que promovem o processamento da mistura de materiais extraídos da mineração (calcário e argila), seus componentes passam a compor também o 'clinker', que é o resultado da queima da mistura dos materiais extraídos da mineração e que ao contrário do que se percebe em outros processos produtivos - em que as fontes energéticas se limitam a aquecer os fornos - na produção de cimento o coque é diretamente injetado na

mistura em processamento (denominada farinha), interagindo e misturando-se com o produto final.

Traz no corpo do Recurso Voluntário, a reprodução esquemática de seu processo produtivo:



No recurso tece as seguintes explicações:

Dito processo implica na decomposição térmica do petróleo cru e posterior condensação de radicais, dando-se origem a um material sólido, aromático, quimicamente estável (não reativo, não explosivo, com alto ponto de ignição) e insolúvel em água, composto basicamente por moléculas de hidrocarbonetos, polinucleadas.

Já na produção de cimento, uma vez moído o coque é pulverizado através de ar comprimido para o sistema de alimentação de maçaricos localizados no interior dos fornos rotativos, onde se dá o processamento/queima da “farinha”, decorrente da mistura de calcário e argila extraídos de minas, processados em britadores e homogeneizados através de materiais corretivos.

É justamente nos fornos rotativos que se observa, então, a produção do clínquer – componente básico do cimento – decorrente do processamento (em temperaturas entre 1.400°C e 1.500°C) dos materiais nestes fornos inseridos, quais sejam, calcário, argila, corretivos e o próprio coque.

Uma vez resfriado, adiciona-se ao clínquer o sulfato de cálcio (gesso) e eventuais novos aditivos, tais como escórias de alto forno ou materiais pozolânicos, para que tal mistura seja, então, finalmente submetida a processo de moagem em moinhos de bolas de aço (uniformidade e baixa granulometria) e expedição para consumo (ensacados ou a granel).

A princípio, oportuno ressaltar, que com o objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que qualquer elemento consumido nas instalações da empresa, certamente necessário ao desenvolvimento de suas atividades, ainda que indiretamente, seja considerado matéria-prima ou produto intermediário com o fim de gerar o respectivo direito ao crédito, sobreveio o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, que interpretou os dispositivos legais aplicáveis. Vejamos o que dispõe o citado parecer, a seguir transcrito em parte:

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

11.1 - Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se deem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do artigo 66 do RIPI/79. (grifou-se)

Resta evidente que, para fins de aproveitamento do crédito básico do IPI, autorizado nos termos do art. 226, I, do RIPI/10, o contribuinte poderá se creditar em relação a produtos intermediários que venham a incorporar o produto final (PI, em sentido estrito) ou que, não incorporando o produto final, sejam consumidos na industrialização, ou seja, deve ser estritamente relacionado com o processo indispensável à obtenção de um novo produto.

A esse respeito, assim dispõe a Solução de Consulta nº 135 – Cosit, de 14/09/2021 e Solução de Consulta Cosit nº 99008, de 14/11/2025, *in verbis*:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. ELEMENTOS QUE SE INCORPORAM AO PRODUTO FINAL OU QUE SE CONSOMEM NA INDUSTRIALIZAÇÃO.

Considera-se produto intermediário (PI), para efeitos de apuração de créditos do IPI, quando não se enquadre como matéria-prima ou material de embalagem:

a) o bem que se incorpora ao produto final, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Decreto nº 7.212, de 15 de

junho de 2010 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados), **dele resultando diretamente um novo produto** (PI *strictu sensu*); ou

b) o **bem que se consome no processo de industrialização** em decorrência de contato físico com o produto final, **embora a esse não se incorpore, por ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida** (PI *lato sensu*).

Para reconhecimento do direito ao crédito básico do IPI, não se considera consumido no processo de industrialização o produto que, embora em contato com o produto final, sofra mero desgaste, tal como pode ocorrer com máquinas, equipamentos ou outros bens utilizados no processo de fabricação.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº4.502, de 1964, art.25; Decreto nº 7.212, de 2010, art.226, I; PN/CST nº 65, de 1964.

No presente caso, é incontroverso que a utilização do coque de petróleo na indústria cimenteira, por possuir alto poder calorífico, se dá como principal fonte de combustível para geração de energia térmica para os fornos na etapa intermediária de produção que resulta no clínquer² (principal insumo na produção do cimento), que após ser resfriado e passar pelo processo de moagem juntamente com outros materiais origina o cimento Portland.

Para uma reflexão, trago a colação a conclusão do Parecer elaborado pelo Sindicato Nacional da Indústria do Cimento – SNIC, com conclusão idêntica ao do Parecer Técnico 20 884-205, anexados aos autos pela recorrente. Vejamos:

3.2 coque de petróleo cumpre estes dois critérios com relação à indústria de cimento. Em primeiro lugar, o coque de petróleo cumpre com o critério de integração, porque é materialmente incorporado ao produto industrializado (cimento) durante o processo produtivo. **O coque de petróleo é um subproduto da destilação do petróleo cru e é utilizado preponderantemente como combustível, tendo em vista sua propriedade de fácil liberação de energia no processo de combustão. Na industrialização do cimento, o coque de petróleo é utilizado como combustível dos fornos de produção de clínquer, sendo essencial nesta etapa da produção. E, como o material se integra ao clínquer durante o processo industrial normal de queima e entra em contato direto com a matéria-prima, os resíduos decorrentes do seu desgaste acabam fazendo parte do produto final.**

3.3 Em segundo lugar, o coque de petróleo cumpre com o critério da consumição, porque além de se integrar ao produto industrializado, é

² Produto intermediário do cimento, elaborado pelo processamento térmico em alta temperatura da farinha (mistura mineral constituída de calcário, argila, areia e, eventualmente, corretivos minerais - matérias-primas para a fabricação do cimento), que após o aquecimento e as reações que ocorrem no forno resulta no clínquer.

consumido durante o processo de fabricação de cimento. **Devido à sua natureza química e à elevada temperatura do processo, todo o coque de petróleo acaba sendo consumido na etapa de clínquerização.** No momento da combustão do coque de petróleo, e justamente para produzir este efeito durante a sua participação direta na fabricação do clínquer, o coque sofre imediata alteração, com desgaste e perda de suas propriedades físicas e químicas. **Carbono e hidrogênio presentes no coque são consumidos no processo de queima, com geração de calor capaz de manter a temperatura de clínquerização, enquanto que os componentes das cinzas são incorporados ao clínquer.** Sua utilização, portanto, passa necessariamente pelo seu consumo no processo industrial, ao longo de toda cadeia de produção do cimento.

3.4 Assim, o coque de petróleo cumpre tanto o critério da integração, como o critério da consumição. Isso significa dizer que o direito de crédito da indústria de cimento com relação à aquisição de coque de petróleo independe da adoção de uma concepção material-funcional ou material-corpórea da não-cumulatividade do IPI, uma vez que este material preenche ambos os requisitos para o reconhecimento do direito de crédito -tanto aquele vinculado à concepção restrita de não-cumulatividade, como aquele vinculado à concepção restritíssima de não-cumulatividade.

Ainda, no citado Parecer Técnico emitido pelo Nacional da Indústria do Cimento – SNIC 20 884-205, tece esclarecimentos quanto à natureza de combustível do coque de petróleo no processo de produção do cimento da pessoa jurídica, que reiteradamente é confirmada no laudo técnico do Instituto de Pesquisa Tecnológicas, no qual afirma:

COQUE DE PETRÓLEO ("petroleum coke" ou "petcoke"): subproduto da destilação do petróleo cru num processo denominado *cracking* ou coqueificação, utilizado preponderantemente como combustível, haja vista sua propriedade de fácil liberação de energia no processo de combustão. Das várias utilizações do coque de petróleo como combustível destacam-se o uso na co-geração em refinarias para a produção de eletricidade, como combustível nos fornos de produção de clínquer, nas fornalhas de centrais hidrelétricas, dentre outras.

Em resumo, da análise documentos e esclarecimentos trazidos pela recorrente nos autos, resta evidente que o "coque de petróleo", sendo um subproduto da destilação do petróleo cru num processo denominado *cracking* ou coqueificação, é utilizado como combustível para a produção do clínquer, e seu uso, é uma escolha da empresa e relacionado com o custo de produção e qualidade do clínquer. Aliás, conforme informação contida no próprio laudo, *"a clínquerização também pode ser realizada utilizando-se energia elétrica como fontes de energia alternativa. Entretanto, por razões de viabilidade econômica, essa opção não é praticada em escala*

industrial, limitando-se à aplicação em estudos de clínquerização em escala laboral”.

Ressalta-se, por oportuno, que apesar de a queima do combustível e de o tipo deste poder interferir na qualidade do produto fabricado, o fato de os resíduos da queima do coque entrar em contato com o produto fabricado não lhe descaracteriza seu uso como combustível, tampouco lhe confere o conceito de matéria-prima, pois este contato resultante da queima do coque com o clínquer, produto intermediário, é apenas incidental, como já se disse, e tal fato não lhe descaracteriza a ação de combustível, fonte de energia térmica, não lhe cabendo o conceito de MP ou PI.

Aliás, apenas para contextualizar, o clínquer que é o principal componente do cimento, é formado por silicatos de cálcio (Alita e Belita), aluminatos de cálcio (C₃A) e ferro-aluminatos de cálcio (C₄AF), resultantes da queima de calcário e argila em altas temperaturas, sendo a Alita (silicato tricálcico) o componente mais abundante e responsável pela resistência inicial, que compõem cerca de 50% a 70% do clínquer. Esses minerais se formam pela fusão de calcário (carbonato de cálcio) e argila em altas temperaturas, resultando nos grânulos do clínquer que são moídos para fazer o cimento.

Em suma, os combustíveis, em si, são itens que não guardam semelhança alguma com as matérias primas e os produtos intermediários “*stricto sensu*”, ou seja, exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, entrarem em “contato físico” com o produto em fabricação ou com a matéria prima e serem consumidos nesse processo. Além disto, esse consumo/desgaste deve ser estritamente relacionado com os processos indispensáveis à obtenção do produto e não, mero reflexo deste processo, isto é, não como circunstância accidental, ou, mais apropriadamente, incidental, condições essas para admitir o crédito do IPI, segundo a análise efetuada pelo Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, e esclarecimentos trazidos nas Soluções de Consultas Cosit 135 e 99008, acima transcritas.

Essa compreensão encontra respaldo na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), como exemplo cito o Acórdão nº 9303-016.700, julgado em 28 de março de 2025, *in verbis*:

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE

RECORRENTES FAZENDA NACIONAL

CCB - CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL S.A

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

COQUE DE PETRÓLEO. COMBUSTÍVEL. CRÉDITO BÁSICO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com aquisição de coque de petróleo utilizado como combustível na industrialização de bens destinados à venda não geram créditos de IPI por não se enquadrar como insumo de produção.

IPI. CREDITAMENTO. MATERIAIS NÃO INTEGRADOS AO PRODUTO FINAL, TAMPOUCO CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE. DESGASTE INDIRETO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Afasta-se o direito ao creditamento de IPI de bens de uso e consumo que não se incorporam ao produto final e que não são consumidos de forma imediata e integral, sofrendo apenas desgaste indireto no processo de industrialização, conforme o Recurso Especial nº 1.075.508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 13/10/2009, proferido pelo STJ, em regime de recurso repetitivo.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda, e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que lhe negou provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que lhe deu provimento.

(Acórdão nº 9303-016.700, Processo nº 10880.923998/2012-50, Rel. Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Sessão de 28 de março de 2025).

Há inúmeras decisões do CARF que seguem tal entendimento: Acórdão nº 3003-000.244 – Turma Extraordinária / 3ª Turma (julgado em 17 de abril de 2019); Acórdão nº 3301-012.496 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (julgado em 26 de abril de 2023); Acórdão nº 3002-003.731 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária (julgado em 31 de julho de 2025).

Compulsando os julgados do STJ sobre o tema, em 22 de março de 2022, a Segunda Turma, enfrentou questão semelhante a tratada nos autos: "*possibilidade de aproveitamento dos créditos de IPI em decorrência da aquisição de insumos consumidos de forma imediata e integral no processo de industrialização, em especial no que diz respeito ao piche e ao coque calcinado de petróleo*". Naquela oportunidade, a Turma Julgadora soberana na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, concluiu que os insumos – "coque calcinado de petróleo" e "piche" – não integram o produto final (fabricação de alumínio) nem são consumidos por

meio de contato direto, sendo descabido o aproveitamento dos créditos de IPI.

Consta da ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC. INEXISTÊNCIA. IPI. INSUMOS UTILIZADOS NA **FABRICAÇÃO DE ALUMÍNIO**. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. **INSUMOS QUE NÃO INTEGRAM O PRODUTO FINAL NEM SÃO CONSUMIDOS POR MEIO DE CONTATO DIRETO**. REVISÃO DE PREMISSAS FÁTICAS ESTABELECIDAS NA ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. ANÁLISE DA DIVERGÊNCIA PREJUDICADA.

1. A parte agravante reitera a tese de violação do art. 1.022 do CPC, afirmando que houve omissão no julgado, porquanto os insumos gerariam créditos de IPI, "uma vez que são consumidos no processo de industrialização, em contato direto com o alumínio produzido" (fl.1339, e-STJ), não tendo a Corte de origem analisado a legislação de regência. Além disso, afirma ser contraditório o acórdão recorrido, porquanto o entendimento por ele adotado contraria a conclusão do laudo pericial, o qual supostamente "comprova que o coque calcinado e o piche são consumidos em razão do contato direto com o alumínio produzido" (fl. 1340, e-STJ).

2. Por outro lado, na hipótese dos autos, o acórdão recorrido consignou expressamente que "a prova pericial também esclareceu que esses insumos (coque calcinado de petróleo e o piche) não se incorporam ao produto em fabricação" (fl. 1145, e-STJ), estando a decisão devidamente embasada na legislação aplicável e no entendimento do STJ, motivo pelo qual não há falar em negativa de prestação jurisdicional.

3. Assim, não se configura a alegada ofensa ao artigo 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou, de maneira amplamente fundamentada, a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado.

4. **Consoante a jurisprudência do STJ, os produtos consumidos no processo produtivo, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de "matérias-primas" ou "produtos intermediários" para efeito da legislação do IPI** e, por conseguinte, para efeito da obtenção do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, na forma do art. 1º da Lei 9.363/1996. Nesse sentido: AgInt no AREsp 908.161/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 4/11/2016; REsp 816.496/AL, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 19/6/2012.

5. O Tribunal de origem, soberano na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, concluiu que os insumos – "**coque calcinado de petróleo**" e "piche" – **não integram o produto final nem são consumidos por meio de contato direto, sendo descabido o aproveitamento dos créditos de IPI**. Para tanto, adotou-se, inclusive, o entendimento do STJ no REsp 1.049.305/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 22/3/2011.

6. É evidente que a revisão desse posicionamento, in casu, demanda revolvimento do conjunto fático-probatório dos autos, inadmissível na via especial, ante o óbice da Súmula 7/STJ.

7. Ressalte-se que, consoante a jurisprudência do STJ, a análise do dissídio jurisprudencial está prejudicada, porquanto "aplicada a Súmula 7/STJ quanto à alínea 'a' fica prejudicada a divergência jurisprudencial, pois as conclusões divergentes decorreriam das circunstâncias específicas de cada processo e não do entendimento diverso sobre uma mesma questão legal" (AgInt no AREsp 1.651.863/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 2/9/2021).

8. Agravo Interno não provido.

(AgInt nos EDcl no Agravo em REsp nº 1.904.015-PA (2021/0157385-0), Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/03/2022). (grifou-se)

No mesmo sentido, trago a colação jurisprudência proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COFINS. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE IPI. HOMOLOGAÇÃO PARCIAL. PERÍCIA CONTÁBIL INDEFERIDA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. **INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO**. PRODUTOS NÃO CLASSIFICADOS COMO INSUMOS SEGUNDO A LEGISLAÇÃO DO IPI.

1. O juiz julgou antecipadamente os embargos à execução, indeferindo o pedido de realização de prova pericial, por entender ser a matéria questionada de direito e de fato comprovada de plano, portanto, correta a aplicação do parágrafo único do art. 17 da Lei 6.830/80, que dispõe sobre o julgamento antecipado da lide.

2. O Código de processo Civil consagra o juiz como condutor do processo, cabendo a ele analisar a necessidade da dilação probatória, conforme os artigos 139, 370 e 371. Desta forma, o magistrado, considerando a matéria impugnada, pode indeferir a realização da prova, através de decisão fundamentada, por entendê-la inútil ou meramente protelatória.

3. Especificamente no caso em questão, o MM juiz *a quo* indeferiu fundamentadamente o pedido de produção de prova pericial, pois

considerou que os fatos e fundamentos jurídicos do pedido independem de conhecimento técnico para serem comprovados, além de que as respostas aos quesitos apresentados não auxiliariam na formação de seu convencimento.

4. Cumpre ressaltar que não se tratam os presentes embargos de pedido de deferimento de compensação tributária no bojo dos próprios autos, o que expressamente é vedado pelo disposto no art. 16, § 3º da Lei n.º 6.830/80.

5. In casu, o embargante formulou pedidos eletrônicos de ressarcimento de créditos de IPI, PERD/Comp's nºs 42834.25249.221010.1.1.01-7604, 01570.7139.221010.1.3.01-6824, 02811.01870.200111.1.1.01-0751 e 37195.82312.210111.1.3.01-6858, para a compensação com débitos de Cofins, 3º e 4º trimestres de 2010, nos termos do art. 226, I, do Regulamento do IPI, Decreto nº 7.212/10 e art. 11 da Lei nº 9.779/99.

6. Conforme despachos decisórios acostados aos autos (fls. 64/65, 77/78), as compensações foram parcialmente homologadas, pois os créditos foram insuficientes para extinguir integralmente os débitos informados. Isso porque, após procedimento fiscal realizado pela Delegacia da Receita Federal de João Pessoa/PB, concluiu-se que nem todas as compras efetuadas pelo estabelecimento para a utilização em suas operações industriais se referem a insumos, conforme conceito estabelecido pela legislação do IPI.

7. Após a apresentação dos livros e documentos requisitados pela autoridade administrativa para a análise do pedido de ressarcimento de IPI, visando entender melhor o processo produtivo do contribuinte, foi realizada visita em suas instalações industriais, os quais resultaram na desconsideração dos créditos de IPI na aquisição dos seguintes produtos, por não se enquadrarem no conceito de insumo: dinamite e matinel (detonador); tijolos e concreto refratários, corpo moedor e coque de petróleo.

8. Como bem elucidado nas informações fiscais (fls. 66/75 e 79/88), tais produtos não podem ser considerados insumos no processo de industrialização do cimento, nos termos da legislação do IPI, pois, enquanto o dinamite e o matinel são utilizados para a extração de calcário, esse sim matéria-prima; os tijolos e concreto refratários são utilizados no revestimento do forno de clinquerização e o corpo moedor (bola) é utilizado nos moinhos para moagem de farinha e cimento, tratando-se, portanto de maquinários, ou seja, ativo permanente; já o coque de petróleo é combustível no processo produtivo.

9. Desta feita, considerando que tais produtos não podem ser classificados como insumos segundo a legislação do IPI, não possuem o condão de gerar crédito pela aquisição para fins de compensação com débitos de Cofins.

10. Precedentes jurisprudenciais.

11. Apelação improvida.

(TRF3, 6ª Turma, AC nº 0065922-22.2015.4.03.6182/SP, Rel. Desembargadora Federal Consuelo Yoshida, DJF 09/10/2017). (grifou-se)

Dessa forma, a documentação técnica anexada pelo contribuinte aos presentes autos não afasta a premissa da qual partiu a fiscalização para a glosa do crédito, no sentido de que o coque de petróleo é utilizado como combustível no processo produtivo da empresa, não se enquadrando no conceito de matéria-prima ou produto intermediário por não integrar diretamente o produto em produção (cimento).

(ii) partes e peças de reposição, materiais refratários e explosivos:

Sobre o tema, defende a recorrente que o Parecer Normativo CST nº 65/79, consagrou o entendimento de que as partes e peças de reposição aplicadas em máquinas e equipamentos utilizados na linha de produção geram direito ao aproveitamento de créditos, sendo desnecessário manterem contato físico com o produto em fabricação para se enquadrarem no conceito de “insumos” para a legislação do PIS/COFINS.

Aduz que os “materiais refratários (tijolos, concreto e argamassa) são produtos que revestem o forno de produção de clínquer, com altíssimo grau de desgaste no processo produtivo devido a sua elevada exposição a altas temperaturas. Trata-se de verdadeiro e típico produto intermediário, consumido diretamente no processo de industrialização do cimento, inclusive integrando-se a ele e se tornando inutilizável em decorrência do processo de industrialização, exigindo constante e onerosa renovação/reposição. Por sua vez, os materiais explosivos, utilizados como única forma de se possibilitar a extração e o desmonte da rocha de calcário fundamentalmente necessária à produção do cimento, de igual modo e por óbvio são consumidos no curso do processo de industrialização, o sendo imediata e integralmente”.

A respeito da possibilidade das partes e peças de reposição, aplicadas em máquinas e equipamentos utilizados na linha de produção, serem considerados insumos para fins de creditamento de IPI.

A decisão recorrida enfrentou o tema sob os seguintes fundamento:

• **DAS PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS**

Como dito anteriormente, existem pareceres de natureza normativa que estabelecem o entendimento oficial da Secretaria da Receita Federal do

Brasil a respeito da matéria que devem ser observados pelas DRJ, ao teor do art. 17º da Portaria MF nº 340, de 8 de outubro de 2020.

Destaque-se a seguinte passagem do **PN CST nº 65/79**:

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

10.4. Note-se, ainda, que a expressão “compreendidos no ativo permanente” deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser “juris tantum” aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos.

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

11.1. Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do artigo 66 do RIPI/79.

Mais recentemente, o **Parecer Normativo COSIT/RFB nº 3**, de 4 de dezembro de 2018, citando expressamente o PN CST nº 181/74 e o PN CST nº 65/79, concluiu da seguinte forma:

9. Verifica-se, então, que o crédito de IPI está ligado diretamente ao fato de o insumo participar intrinsecamente do processo produtivo. E isso não ocorre com as máquinas e suas partes e peças e nem com equipamentos e instalações.

(...)

10. Não se vislumbra qualquer alteração legislativa ou regulamentar que imponha alteração desse entendimento acerca da matéria. Assim, não se vê razão para admitir-se, ainda que em tese (como fez a SC 24), a possibilidade

de crédito de IPI para partes e peças de máquinas. Reitere-se que, pelas mesmas razões, não se admite apuração de crédito de IPI na aquisição de equipamentos e instalações.

11. Portanto, deve ser corroborado o entendimento administrativo assentado no sentido de que não cabe crédito de IPI relativo à aquisição de máquinas, suas partes e peças, equipamentos e instalações.

Conclusão 12. Com base no exposto, conclui-se que não há direito a crédito de IPI relativo à aquisição de máquinas, suas partes e peças, equipamentos e instalações, ainda que se desgastem com o uso. (grifei)

13. Ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

Como se vê, referido ato modificou o entendimento anteriormente esposado na SC Cosit nº 24/2014, e foi reforçado pela **Solução de Consulta COSIT nº 249**, de 12 de dezembro de 2018:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

EMENTA: CRÉDITO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. MATERIAIS EMPREGADOS NO PROCESSO INDUSTRIAL QUE NÃO SE AGREGAM AO PRODUTO FINAL FABRICADO.

O direito ao crédito do imposto de que trata o art. 226, inciso I, do Ripi/2010, relativamente aos produtos intermediários, alcança além dos produtos intermediários que se integrem ao produto final, também aqueles que, embora não se integrando àquele produto, sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (i.e. se se consumirem em decorrência de contato físico) ou vice-versa, desde que não estejam compreendidos entre os bens do ativo imobilizado. Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, inexistente o direito ao crédito mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo imobilizado da empresa.

Cabe ao estabelecimento industrial ou a ele equiparado identificar quais produtos intermediários consumidos em seu processo industrial geram direito ao crédito do imposto e em consonância com os critérios e definições constantes do PN CST n.º 65, de 1979. Esses estabelecimentos arcarão com as consequências da errônea caracterização dos produtos intermediários, podendo ser-lhes exigidas, no prazo previsto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, eventuais diferenças de imposto resultantes das incorreções.

CRÉDITO. PARTES. PEÇAS.

Não geram direito ao crédito de que tratam o art. 226, inciso I, do Ripi/2010, as partes e peças de máquinas adquiridas para reposição ou

restauração, ainda que não sejam incorporadas ao ativo imobilizado e mesmo que tais partes e peças se desgastem, se consumam ou percam suas propriedades no processo de industrialização em razão do contato direto que exercem sobre o produto em fabricação ou que este produto exerce sobre elas. (grifei)

DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto nº 7.212, de 2010, art. 226, inciso I, e art. 610; Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 59, de 1994; Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, item 13; e Parecer Normativo CST nº 65, de 1979; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 3, de 2018.

Por conseguinte, fica claro que “máquinas, equipamentos e instalações, bem como suas partes, peças e acessórios e as ferramentas” não se confundem com as matérias-primas e produtos intermediários.

Portanto, as partes e peças de máquinas adquiridas para reposição ou restauração, ainda que não sejam incorporadas ao ativo imobilizado e mesmo que se desgastem, se consumam ou percam suas propriedades no processo de industrialização em razão do contato que exercem sobre o produto em fabricação ou que este produto exerce sobre elas, não geram direito ao crédito de IPI.

Conforme se vê, os produtos elencados pela manifestante (mangas filtrantes, âncoras, chapas, hastes, placas, parafusos, pinos, arruelas, correias transportadoras e produtos refratários) fazem parte do que comumente se define como “partes, peças e acessórios de máquinas e equipamentos”. E, assim, não geram crédito de IPI em sua aquisição.

Com respeito à questão, dispõe expressamente o art. 226, inciso I, do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212/2010) que os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e 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.

Destarte, a interpretação sistemática do art. 226, inciso I, do RIPI/2010, revela a expressa vedação à utilização de créditos do IPI oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa, não se vislumbrando a ofensa aos dispositivos legais apontados pela recorrente. Portanto, não há como reconhecer o direito ao creditamento de IPI dos bens de uso e consumo que sofrem apenas desgaste indireto no processo produtivo, tais como mangas filtrantes, âncoras, chapas, hastes, placas, parafusos, pinos, arruelas, correias transportadoras e produtos refratário.

A matéria foi objeto de recurso especial interposto junto ao STJ e está pacificada, em julgamento na sistemática de recurso repetitivo – art. 543-C do CPC, no Resp 1.075.508/SC, cuja ementa transcreve-se:

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

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

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

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

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp n. 1.075.508/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 23/9/2009, DJe de 13/10/2009.). (grifou-se)

No mesmo diapasão, confirmam-se as ementas dos seguintes julgados proferidos por este Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS PARA FINS DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.

Para fins da legislação do IPI, produtos intermediários são os bens utilizados diretamente na produção do produto final, integrando-o diretamente ou consumidos no processo produtivo em contado direto com o que está sendo fabricado. Neste conceito não subsomem-se as peças de máquinas como as mantas das esteiras transportadoras e os pneus fora de estrada utilizados em caminhões e máquinas que, embora sofram desgaste com a matéria prima de mineradora, a rocha, não são produtos, mas sim peças de máquinas.

(Acórdão nº 9303-015.409 – CSRF / 3ª Turma, Processo nº 11065.722813/2017-72, Rel. Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho , Sessão de 13 de junho de 2024).

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2000

MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INTERPRETAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA NO RESP 1.075.508/SC. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO RICARF.

O aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata(direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

A decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543C do CPC, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, a qual deve ser acolhida nos julgamentos do CARF em conformidade com o seu Regimento Interno (Acórdão nº 9303-014.185).

(ACÓRDÃO 9303-016.416 – CSRF/3ª TURMA, PROCESSO 10783.902105/2006-92, Rel. Conselheira Denise Madalena Green, SESSÃO DE 24 de janeiro de 2025)

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso nesse ponto.

Quanto soa materiais refratários, a decisão recorrida assim enfrentou a questão:

- **DOS MATERIAIS REFRAATÓRIOS**

Os materiais refratários (concreto, tijolos e argamassa) também estão compreendidos na categoria de “máquinas, equipamentos e instalações, suas partes, peças e acessórios”.

Os fornos (equipamentos), que terão contato direto com os insumos na fabricação do cimento, já são construídos com a cobertura refratária, e não podem ser usados em separado. Ou seja, os refratários aqui tratados são empregados nas indústrias de cimento para o isolamento térmico dos fornos industriais, com a finalidade de evitar-se a perda de calor para o ambiente externo, possibilitando, assim, a manutenção das temperaturas internas destes, necessárias ao processo de transformação dos insumos para obtenção do cimento. A substituição do material refratário danificado é um custo de manutenção no equipamento, não aumenta sua vida útil, apenas o mantém em funcionamento. Portanto, embora sejam repostos com frequência devido às altíssimas temperaturas a que são submetidos, os refratários guardam similaridade não com matéria-prima e produto intermediário, mas sim com os bens do ativo imobilizado, pois apenas recondicionam os equipamentos ao seu estado funcional, restabelecendo a sua condição de uso.

Os materiais refratários agregam características ao equipamento - proteção a altas temperaturas e resistência à abrasão e isolamento térmico e não ao produto em transformação.

Portanto, não se questiona se o material refratário tem contato com o produto, nem mesmo se há o desgaste destes materiais. Porém, este contato\desgaste não tem o objetivo de agregar nada ao produto, nem mesmo alterar sua característica especial. Vide figura abaixo: (...)

Resumindo, os produtos refratários adquiridos pelas indústrias e destinados à construção ou reparo (manutenção) dos fornos e demais instalações não são produtos intermediários.

As reposições causadas pelos desgastes pelo uso são decorrentes da própria atividade industrial (submetida a alta temperatura), sendo uma decorrência natural desta atividade, estes produtos se consomem sem haver uma interação com o produto final. Constituem um desgaste ligado às despesas com a manutenção do equipamento em perfeito funcionamento (substituição e conserto de peças e outros reparos mais ou menos constantes e previsíveis), constituindo um dos itens obrigatórios dos orçamentos financeiros das indústrias.

Não se entende por consumo, para os efeitos da legislação fiscal pertinente, a destruição ou perda do produto pelo uso, não componente do processo de fabricação.

Para complementar o embasamento aqui exposto cito o Parecer Normativo Cosit nº 260, de 1971, que integra o rol das normas complementares a serem adotadas pelas DRJ:

1.1 - CRÉDITO (exclusive exportação)

Substâncias refratárias adquiridas por usinas siderúrgicas e destinadas à construção ou reparo (manutenção) do fornos e demais instalações. Não constituindo matéria prima ou produto intermediário, estão excluídas do direito ao crédito previsto no inciso I, do Art. 30, do RIPI (Decreto nº 61.514/67). (...)

5 - (...). Pretendeu-se, em alguns setores desta importante indústria (siderúrgica), emprestar ao termo 'consumidos no processo de industrialização' um sentido literal, isolado do texto, o que, entretanto, de nenhuma firma é cabível. Tratando-se 'in casu' de direito de caráter tributário, deve a interpretação, 'ex vi' do art. 111 do CTN, ser restrita.

6 - Onde necessário se faz esclarecer de vez as dúvidas levantadas. Ainda na existência do extinto Departamento de Rendas Internas, já se firmara o entendimento de que 'quando o Regulamento ampliou o pensamento do legislador (lei nº 4.502/64, citada) foi somente para deixar bem compreendido que "as matérias-primas, produtos intermediários e embalagens' gerariam direitos de crédito, quer quando fossem empregados diretamente no produto, de modo intrínseco, quer quando se consumissem no processo de industrialização, isto querendo significar uma implicação direta dos ingredientes empregados, mesmo que alguns destes sejam volatilizados, constituam veículo de reação, surjam em fases intermediárias do método ou processo industrial, mas, sempre, consumo estritamente relacionado com os componentes indispensáveis à obtenção do produto. As reposições causadas pelos desgastes, pelo uso e decorrentes da própria atividade industrial têm, evidentemente, peculiaridades diversas.

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

8 - Isto posto, não se aplica à hipótese em epígrafe o direito previsto no art. 30, inciso I, do Regulamento aprovado com o Decreto nº 61.514/67, por não atenderem ao conceito nele especificado os produtos refratários e ignífugos adquiridos por indústrias siderúrgicas, vez que não se compreendem como matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, destinados que são ao emprego na construção ou reparo (manutenção ou

recondicionamento) de seus fornos e demais instalações, tais como, caçambas, lingoteiras etc, citando-se como exemplo as argamassas retratarias; os refratários pré-moldados, apresentando-se em tijolos, cunhas, suportes, placas, muflas etc, os materiais pulverulentos, tais como a magnesita, a diatomita (Kieselgur), a lã de rocha ou de vidro, etc, isolantes térmicos empregados para evitar a fuga do calor, nas corridas do forno, bem como as demais misturas destinadas a reparar as partes do revestimento e condutos sujeitos à ação agressiva do banho ígneo, constituindo um dos itens obrigatórios dos orçamentos financeiros das indústrias.

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

Portanto, correta a glosa.

Sem reparos a serem feitos da conclusão da decisão recorrida.

Como pontuado acima, a legislação do IPI (art. 226 do RIPI/2010) limita o creditamento aos produtos intermediários "*stricto sensu*" utilizados na produção de bens industriais, isto é, produtos que "*embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente*".

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito do IPI dos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

Os materiais refratários se desgastam por conta de sua aplicação direta na linha produtiva principal. No entanto, não é o suficiente para se enquadrar na categoria de "*produtos intermediários*". Ademais, o refratário não

agrega qualquer característica ao produto, mas sim ao equipamento: proteção das altas temperaturas, resistência à abrasão e isolamento térmico. Assim, são acessórios ao forno industrial e aos demais equipamentos, todos integrantes do ativo imobilizado, razão pela qual não geram direito ao crédito de IPI.

Os refratários 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. 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.

Em pesquisa realizada no site do Superior Tribunal de Justiça, é pacífica a jurisprudência quanto à tomada de crédito, como produto intermediário dos materiais refratários, tal pleito deve ser afastado diante da consolidada jurisprudência do STJ, no sentido de afastar o direito ao creditamento de IPI de bens de uso e consumo que não se incorporam ao produto final e que não são consumidos de forma imediata e integral, sofrendo apenas desgaste indireto no processo de industrialização.

Nesse sentido, cito um trecho contido no já citado REsp nº 1.075.508-SC, julgado em 23/09/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux, *in verbis*:

Destarte, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente". Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, **o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.**

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

"TRIBUTÁRIO - IPI - CREDITAMENTO - PRODUTO ADQUIRIDO E UTILIZADO DE FORMA IMEDIATA E INTEGRALMENTE.

1. É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a dedução do IPI somente se aplica aos casos em que os produtos intermediários, matérias-primas e embalagens adquiridos pela empresa destinem-se à fabricação do produto final. 2. No caso em análise, merece reparo a decisão do Tribunal de origem que deferiu a apropriação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de bens que não se consomem imediata e integralmente no processo produtivo.

Agravo regimental improvido." (**AgRg no REsp 1.082.522/SP**, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009)

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CREDITAMENTO DO IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS AO ATIVO PERMANENTE. IMPOSSIBILIDADE.

I - Os materiais destinados ao ativo permanente da empresa não se integram no preço do produto final para efeito de tributação do IPI em operações posteriores ou anteriores ao processo de industrialização, não gerando o creditamento do tributo, diante do fenômeno da não cumulatividade e da substituição tributária.

II - Considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame. Precedentes: AgRg no Ag nº 940.241/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 28/03/08; REsp nº 886.249/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 15/10/07 e REsp nº 608.181/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 27/03/06.

III - Agravo regimental improvido." (**AgRg no REsp 1.063.630/RJ**, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008)

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. DECRETO 2.637/98. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 49, DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

1. É vedada a utilização de créditos do IPI, oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização, consoante a ratio essendi do artigo 147, inciso I, do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), que estabelecia que, entre as matérias-primas e produtos intermediários, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluíam-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".

2. In casu, pretende a recorrente o creditamento de IPI relativo à aquisição de bens de uso e consumo, tais como material de expediente, uniformes e alimentação, conservação e manutenção, bens duráveis de pequeno valor etc, além das máquinas e equipamentos que serão incorporados ao seu ativo permanente, que, segundo incontroversa inferência da instância ordinária, apesar de não integrarem fisicamente o produto final, nem se desgastarem por ação direta (física ou química), sofrem desgaste indireto no processo produtivo, integrando-se financeiramente ao produto final.

3. Precedentes desta Corte: REsp 608181 / SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ de 27/03/2006; RESP 500076/PR, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 15.03.2004; RESP 497187/SC, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 08.09.2003).

4. Recurso especial desprovido." (REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007)

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

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

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

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

"RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL - ALÍNEAS "A" E "C" - IPI - AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA, NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO - CRÉDITO - COMPENSAÇÃO - ART. 166 DO CTN - INAPLICABILIDADE À HIPÓTESE - AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COTEJADOS.

(...)

Não prospera a alegação de que restou malferido o comando do artigo 49 do CTN, pois, consoante asseverou o nobre relator do v. acórdão objurgado, o Regulamento do IPI (art. 147, do Decreto n. 2.637/98) veda

expressamente o aproveitamento dos bens do ativo permanente da empresa, mesmo se houver seu natural desgaste no curso do processo de industrialização.

(...)" (REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003)

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.

Com essas considerações, NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL

No mesmo sentido posto acima, cito a jurisprudência deste CARF:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

IPI. CREDITAMENTO. MATERIAIS NÃO INTEGRADOS AO PRODUTO FINAL, NEM CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE. DESGASTE INDIRETO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. INVIABILIDADE DO CREDITAMENTO.

Consolidada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de afastar o direito ao creditamento de IPI de bens de uso e consumo que não se incorporam ao produto final e que não são consumidos de forma imediata e integral, sofrendo apenas desgaste indireto no processo de industrialização, conforme acórdão proferido pelo regime de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 13/10/2009).

(Acórdão nº 9303-016.321 – CSRF / 3ª Turma, Processo nº 11080.732116/2013-16, Rel. Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Sessão de 10 de dezembro de 2024)

Com estes fundamentos, voto por negar provimento a este capítulo recursal.

Por fim, com relação aos materiais explosivos utilizados na extração de calcário, argila e gipsita, assim constou na decisão da DRJ:

- **DOS MATERIAIS EXPLOSIVOS.**

A INDUSTRIALIZAÇÃO do cimento Portland baseia-se, de modo geral, em quatro etapas fundamentais:

1. Mistura e moagem da matéria-prima (calcários, margas e brita de rochas).
2. Produção do clínquer (forno rotativo a 1400°C + arrefecimento rápido).

3. Moagem do clínquer e mistura com gesso.

4. Ensacamento

Como se vê, a extração das matérias primas (calcário, argila e gipsita) e a britagem, estão em uma etapa anterior à que chamamos de industrialização - A atividade econômica de mineração.

A mineração pode até, num sentido mais amplo, participar do processo de fabricação do calcário, mas não é industrialização em seu sentido estrito, pois somente se pode considerar industrialização aquilo que está disposto no artigo 4º do RIPI/2010³.

Isto porque o produto da mineração (no caso o calcário, a brita, a argila e magas ou até o gesso), que são as matérias primas para a produção do cimento, não são tributados pelo IPI (ou seja, constam da TIPI como NT).

Com efeito, o conceito de industrialização, à luz da legislação do IPI, abrange apenas os produtos tributados ainda que isentos ou tributados à alíquota zero. Nesse passo, os produtos não tributados (NT), por se situarem fora do campo de incidência do imposto, não se inserem no conceito anteriormente exposto, não sendo considerados, para os efeitos do IPI, como produtos industrializados.

Mesmo que se considerasse a mineração como processo industrial, os produtos e materiais usados na extração do calcário, fugiriam ao conceito de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário *latu sensu*, pois, diferentemente do que alegado pela manifestante, tais conceitos (produtos intermediários e de matérias-primas) deve obedecer estritamente ao estipulado pela legislação do IPI (Lei nº 5.172 de 1996, Decretos, Regulamentos, Instruções Normativas e Pareceres).

Assim, os produtos e materiais usados na extração do calcário são custos da mineração, mas na industrialização o insumo é o calcário (que já possui o custo de extração embutido). A não cumulatividade do IPI não permite o

³ RIPI/2010:

Da Industrialização Características e Modalidades
(...)

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

uso de créditos de cadeia não industrial, pois estes não são contribuintes do IPI.

Ademais, os explosivos e os outros materiais usados na extração do calcário não tiveram contato direto com o produto em fabricação (cimento) nem sofreram 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 (cimento); ou, vice-versa.

O princípio da não-cumulatividade tem origem constitucional, entretanto, o direito dele decorrente não é irrestrito, sendo perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais e atos infralegais, tal como ocorre com vários outros direitos e garantias previstos na Constituição.

Disso decorre que não há nenhuma norma que desabone o entendimento usado para a fundamentação dos autos.

Concordo com o ilustre julgador a quo ao afirmar que os produtos e materiais usados na extração do calcário são custos da mineração, sendo que, na industrialização, o insumo é o calcário (que já possui o custo de extração embutido).

Nesse sentido, cito o Acórdão nº 9303-016.539, da 3ª Turma da CSRF:]

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013

IPI. CREDITAMENTO. MATERIAIS NÃO INTEGRADOS AO PRODUTO FINAL, TAMPOUCO CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE. DESGASTE INDIRETO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado o creditamento de IPI sobre bens de uso e consumo que não se incorporam ao produto final nem são consumidos de forma imediata e integral, submetendo-se apenas a desgaste indireto no processo produtivo, nos termos do Recurso Especial nº 1.075.508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 13/10/2009, julgado sob o rito dos recursos repetitivos pelo STJ.

Oportuna a transcrição das conclusões contidas no Acórdão citado, *in verbis*:

O aproveitamento do crédito do IPI dos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

Os materiais refratários se desgastam por conta de sua aplicação direta na linha produtiva principal. No entanto, não é o suficiente para se enquadrar na categoria de “produtos intermediários”, pois o refratário não agrega

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

Assim, são acessórios ao forno industrial e aos demais equipamentos, todos integrantes do ativo imobilizado, razão pela qual não geram direito ao crédito de IPI.

Os refratários colocados no interior de fornos têm a função de proteger a parede metálica do forno, evitando o seu derretimento, ataque químico e perda de calor. E a função dos fornos é: a queima de combustível gerando calor, que se pretende transferir a uma substância que se quer aquecer. Logo, 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, contudo este contato não tem o objetivo de agregar ao produto alguma característica especial.

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.

Com estes fundamentos, nego provimento ao recurso também nesse ponto.

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para afastar a preliminar de nulidade arguida, e no mérito negar provimento ao recurso.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 3003-002.736 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10166.902182/2016-91

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO