



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10880.943448/2019-23
ACÓRDÃO	3002-004.276 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA SIDERURGICA NACIONAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

IPI. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.075.508/SC. ITENS INCORPORADOS ÀS INSTALAÇÕES INDUSTRIAIS OU EMPREGADOS NA MANUTENÇÃO OU REPARO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS, VEÍCULOS E FORNOS. PETCOQUE VERDE DE PETRÓLEO. EXPLOSIVOS UTILIZADOS NO DESMONTE DO CALCÁRIO E ARGILA.

O direito ao crédito de IPI restringe-se às matérias-primas e aos produtos intermediários que se integrem ao novo produto ou sejam consumidos, por ação direta e imediata, no processo de industrialização. Conforme a tese fixada pelo STJ no REsp 1.075.508/SC (rito do art. 543-C do CPC/73) e o art. 99 do RICARF, o conceito de insumo exige o contato físico transformador, excluindo-se bens do ativo permanente ou de uso indireto.

Não geram direito ao crédito os itens incorporados às instalações industriais ou empregados na manutenção e reparo de máquinas, equipamentos, veículos e fornos. Tais bens, ainda que sofram desgaste no processo, não se caracterizam como produtos intermediários.

O coque verde de petróleo, utilizado como combustível para geração de calor, e os explosivos, consumidos na etapa prévia de extração de calcário e argila, não exercem ação direta e transformadora sobre o produto em fabricação (cimento), o que veda o aproveitamento do crédito.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em indeferir o pedido de diligência, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidas as conselheiras Gisela Pimenta Gadelha e Neiva Aparecida Baylon, que deram parcial provimento para reverter as glosas referentes ao coque de petróleo. Este julgamento

seguir a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3002-004.270, de 30 de abril de 2026, prolatado no julgamento do processo 10880.943441/2019-10, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Jose de Assis Ferraz Neto (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 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 de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de IPI.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

IPI. CREDITAMENTO. CONTATO DIRETO.

No caso dos insumos equiparados aos produtos intermediários, exige-se o desgaste por contato direto com o produto em fabricação para que seja permitido o creditamento do IPI.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO À LEGISLAÇÃO VIGENTE.

O julgador administrativo encontra-se vinculado à legislação vigente, não podendo afastá-la sob argumentos de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Irresignada, a Recorrente, em sede de Recurso Voluntário, extrai da sua conclusão:

a) Nos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79 para que gere direito a crédito básico de IPI, as matérias-primas e produtos intermediários devem integrar o produto final ou, embora não integrem o novo produto, devem ter (i) contato físico direto com o produto industrializado, (ii) desse contato físico resultar desgaste, consumo ou alteração de propriedades físicas ou químicas e (iii) ter durabilidade menor que 1 ano.

b) A partir do detalhamento das características e da inserção dentro do processo industrial dos itens glosados pela Fiscalização, bem como diante da própria definição de insumos na legislação do IPI, do Parecer Normativo CST nº 65/79 e do que vem sendo entendido pelo CARF, todos os materiais glosados geram direito a crédito básico de IPI, vez que são produtos intermediários que têm (i) contato físico direto com o produto industrializado, (ii) desse contato físico resulta desgaste, consumo ou alteração de propriedades físicas ou químicas e (iii) têm durabilidade menor que 1 ano.

c) O direito a crédito básico do IPI encontra fundamento no art. 226, inciso V, do RIPI, não havendo motivos ou limitação regulamentares para se recusar o direito a crédito de IPI com relação ao referido produto importado, relativo ao IPI pago no desembaraço aduaneiro.

d) Não bastasse isso, o item em referência (“Petcoque verde de petróleo”) é, efetivamente, produto intermediário, pois é empregado no processo industrial do cimento, no qual sofre perda de suas propriedades em contato direto com o material em produção (clínquer = principal matéria-prima do cimento), sendo certo que, na mesma linha do defendido com relação aos demais itens, adequa-se perfeitamente na definição de insumo de IPI descrita no Parecer Normativo CST nº 65/79.

e) A Súmula CARF nº 19 não deve ser aplicada ao presente caso, vez que: (i) refere-se a crédito presumido de IPI, não a créditos básicos de IPI, ora em discussão; (ii) os combustíveis a que se refere a súmula são os utilizados para o funcionamento de veículos e máquinas, como, por exemplo, o óleo diesel como combustível de caminhões e tratores.

f) Os materiais explosivos são utilizados dentro do processo produtivo da fabricação do cimento, sendo considerado produto intermediário para fins de crédito de IPI.

Por fim, solicita:

Diante do exposto, requer a Recorrente seja conhecido o presente Recurso Voluntário e dado INTEGRAL PROVIMENTO, para que seja reformado o v. Acórdão da DRJ, ora recorrido e, por consequência, seja integralmente deferido o Pedido de Ressarcimento e homologada a compensação a ele vinculada, por se tratar efetivamente de produtos intermediários na fabricação do cimento.

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:

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Do mérito

Conforme já relatado, o presente processo trata de pedido de ressarcimento, com pedido de compensação, que foi homologado parcialmente, sendo que a controvérsia remanesce sobre a não homologação do creditamento de IPI sobre: a) produtos incorporados às instalações industriais ou empregados na manutenção ou reparo de máquinas, equipamentos, veículos e fornos (chapas, placas, correias, parafusos, rolamentos, longarinas, transformadores, componentes de fixação, sustentação, hastes, caçambas, grelhas, utilizadas em veículos, correia transportadora, rolamento rígido esfera, tijolos, cimento, argamassa e concreto refratários); b) insumo petcoque verde de petróleo (combustível); c) explosivos (utilizados no desmonte do calcário nas minas).

Produtos incorporados às instalações industriais ou empregados na manutenção ou reparo de máquinas, equipamentos, veículos e fornos

O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 3/2018 modificou as conclusões em contrário constantes da SC Cosit nº 24/2014, esclarecendo 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:

Assunto. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Ementa. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS. CRÉDITO DE IPI. IMPOSSIBILIDADE.

Não há direito a crédito de IPI relativo à aquisição de máquinas e de suas partes e peças, ainda que se desgastem com o uso.

Dispositivos Legais. Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 -, art. 226, I; Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 -, art. 346, § 1º; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 178, § 1º, incisos I e II

Com relação ao aproveitamento de crédito do imposto pago na aquisição de partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e instalações e ferramentas, sob o fundamento de que tais produtos também se consomem no processo de industrialização, as conclusões do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 3/2018 estão em linha com o Parecer Normativo CST nº 181/1974 que tratou da matéria, esclarecendo que não geram direito ao crédito do imposto, *mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos:*

“(…)

4 - Com exceção dos casos de novas saídas tributadas dos mesmos produtos (comercialização) e dos incentivos previstos em outros dispositivos, a lei só considera matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para efeito de crédito do imposto, aqueles que devam ser submetidos a um dos processos de industrialização citados, para saírem novamente do estabelecimento, com lançamento do imposto.

5 - Tendo em vista que as matérias-primas e produtos intermediários nem sempre incorporam fisicamente o produto final, os regulamentos anteriores ao RIPI/72, desde a vigência do Decreto nº 56.791/65, estabeleciam, que, para efeito de crédito do imposto, compreendiam-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

6 - Muitos contribuintes, então, passaram a interpretar os regulamentos, isoladamente dos dispositivos legais regulamentados, pretendendo alguns até mesmo a utilização de crédito do imposto pago na aquisição de partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos, instalações e ferramentas, alegando que tais produtos também se consomem no processo de industrialização.

7 - As dúvidas levantadas deram origem a reiteradas decisões administrativas, do extinto Departamento de rendas Internas e da Secretaria da Receita Federal, fixando o entendimento de que o consumo no processo de industrialização, a que se referiam os regulamentos, significava:

"... uma aplicação 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 estreitamente 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." (PN nº 260/71, transcrevendo parte do despacho do Departamento de Rendas Internas com relação ao Parecer nº 1.005-A, da extinta J.C.I.C., no processo nº 1004/66).

8 - Com efeito, as máquinas, equipamentos e instalações, bem como suas partes, peças e acessórios e ferramentas não se confundem com as matérias-primas e produtos intermediários:

estes são submetidos ao processo de industrialização, sendo sua participação intrínseca, ao mesmo; ao passo que aqueles agem sobre o processo, de modo extrínseco. (...)

13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâminas de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.”

Na delimitação do alcance do que se deva entender como produtos *"que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização"*, para efeito de reconhecimento do direito ao crédito do IPI, o Parecer Normativo CST nº 65/79 esclarece que o consumo se dá em decorrência do contato físico com o produto em fabricação ou em ação diretamente exercida sobre este (ou por este diretamente sofrida):

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

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

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

10.3 - Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorrida 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 enquadram 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). (...)

Ainda quanto à delimitação do conceito de produto intermediário para fins de creditamento do IPI, o entendimento firmado pelo STJ no REsp nº 1.075.508/SC (submetido ao regime do art. 543C do antigo CPC – Recursos Repetitivos) condiciona o direito ao crédito à efetiva participação do bem no processo de industrialização, distinguindo os insumos produtivos dos itens destinados ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento:

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.

A jurisprudência consolidada do CARF, em linha com os Pareceres citados, veda o aproveitamento de créditos sobre bens cuja utilidade reside no funcionamento das instalações industriais, máquinas e veículos de transporte, e não na transformação físico-química do produto em fabricação.

A glosa dos créditos respectivos deve ser mantida, pois tais produtos não se subsumem ao conceito de "produto intermediário" conforme exegese acima, pois *o direito ao crédito demanda que o insumo sofra uma alteração de suas propriedades físicas ou químicas em decorrência de sua ação direta sobre o produto em fabricação, ou que o produto em fabricação exerça tal ação sobre o insumo.*

O desgaste por atrito, para fins de crédito de IPI, deve estar indissociavelmente ligado à função de "transformar o produto". Itens cuja função seja a de evitar que o maquinário seja atingido pela abrasividade da matéria-prima, itens com finalidade passiva e estrutural, ainda que se desgastem em decorrência de contato com o produto, e que devam ser substituídos com frequência, não perdem a natureza contábil e fiscal de "parte ou peça de reposição".

O mesmo se conclui a respeito dos itens que servem à movimentação interna de materiais, que também não modificam a natureza, o acabamento ou a apresentação do produto, e o desgaste por eles sofrido é um desgaste de uso. Conforme o Parecer Normativo CST nº 65/79, para que haja o crédito, o bem não pode ser "parte ou peça de máquina". Se o item é essencial para a integridade do equipamento e sua ausência impede o funcionamento da unidade produtiva como um todo (caracterizando-se como componente de máquina), o direito ao crédito é afastado, independentemente da intensidade do atrito sofrido.

O desgaste alegado pela Recorrente não se dá porque os itens atuam "sobre" o produto para transformá-lo, mas apenas suportam o contato com ele para viabilizar a operação das máquinas e instalações industriais. A manutenção da glosa é correta, por tratar-se de custos de conservação do ativo imobilizado, expressamente vedados pela técnica da não cumulatividade do IPI e da própria lógica da tributação sobre o valor acrescido na esfera industrial.

O direito ao crédito não se estende a partes e peças de máquinas em nenhuma hipótese, não sendo afastada pela falta de imobilização contábil ou pela verificação de desgaste por contato direto com o produto em fabricação. Semelhante direito ao crédito só foi admitido às ferramentas manuais e intermutáveis que não sejam partes de máquinas, conforme a disciplina do item 10.3 do Parecer Normativo CST nº 65/79 — que revisou o Parecer CST nº 181/74 para adequá-lo ao RIPI/79 (art. 66, inciso I, do RIPI/1979).

Admitir o crédito sobre tais itens significaria transmutar o IPI em um imposto sobre o "custo de produção", ignorando que a técnica da não cumulatividade neste tributo é finalística e vinculada à unidade de produto.

Com relação aos materiais refratários (tijolos, cimento, argamassa e concreto refratários), o Parecer Normativo CST nº 260/71 trata especificamente desse tema, sendo explícito quanto à não admissão do crédito de IPI:

“(…)

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. 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.”

A teor das alegações da Recorrente, os itens em questão integram o revestimento interior do forno de clínquer, “evitando a corrosão da estrutura interna do equipamento no cozimento do clínquer”, protegendo-o das “altas temperaturas”, e conservando “todo o calor em seu interior”. Os itens se desgastariam “por abrasão no processo de produção do clínquer no interior do forno”, e teriam de ser substituídos a cada seis meses.

Em síntese, os materiais refratários têm a função de proteger a estrutura interna do forno e de evitar a perda de calor no cozimento do clínquer. Apesar de alegadamente se tratar de itens que tenham que ser substituídos em função de “desgaste sofrido pelo contato direto com o produto em fabricação”, o consumo dos refratários é inerente ao processo produtivo, e não se relaciona com a transformação do produto em si, pois não agrega qualquer característica ao produto sob fabricação. Os materiais refratários se desgastam com o uso do forno, e sua substituição serve para manter o ativo imobilizado em funcionamento.

Assim, a glosa deve ser mantida. Nesse sentido, trago o julgado que seguiu a sistemática dos recursos repetitivos da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, que igualmente envolve créditos de IPI apurados no processo de industrialização do cimento, objeto do Acórdão nº 3201-011.082, em sessão realizada em 27/09/2023:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. CONCRETO REFRAATÓRIO ALUMINOSO E TIJOLO REFRAATÓRIO; CORPOS MOEDORES; CORREIA TRANSPORTADORA E MANGAS DE FILTRO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram desgaste no processo industrial, o que não abrange os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, ainda que se desgastem no decorrer do processo de industrialização, não agregam qualquer característica ao produto.

O tema também já foi objeto de Recurso Especial de divergência julgado pela 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão n.º 9303-015.187, por unanimidade de votos, em Sessão de 16/05/2024. Na apreciação do mérito, o voto condutor da Conselheira Relatora manteve a glosa de créditos de IPI sobre os materiais refratários por não se agregarem ao produto final fabricado, não serem consumidos de forma imediata (direta) e integral durante o processo de industrialização do cimento:

“(…) A respeito da glosa dos produtos refratários, a matéria deve ser analisada à luz da legislação pertinente.

O art. 226 do RIPI/2010, então vigente, expressamente dispunha que:

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.

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.

A tomada de crédito, como produto intermediário dos materiais refratários, deve ser afastada diante da consolidada jurisprudência do STJ, a teor do REsp 1.075.508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 13/10/2009, julgado na sistemática dos recursos repetitivos:

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.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 9303-007.865, 23/01/2019:

DIREITO AO CRÉDITO. MATERIAIS REFRAFATÁRIOS. INEXISTÊNCIA.

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

O mesmo entendimento foi expresso pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, nos recentes julgados objeto dos Acórdãos nº 9303-016.699, 9303-016.700, 9303-016.701, 9303-016.702 e 9303-016.703, de 28/03/2025, que mantiveram a glosa de créditos de IPI sobre os materiais refratários utilizados no interior de fornos de clínquerização:

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.

Por fim, em que pese não alterar as razões de mérito deste voto de julgamento de Recurso Voluntário, pondero que os “Laudos Descritivos” apresentados juntamente com a Manifestação de Inconformidade, que veiculam informações sobre a “vida útil” dos itens “chapa de desgaste”, “correia transportadora”, “tijolo refratário”, “argamassa refratária” e “concreto refratário”, aos quais a Recorrente se referiu como “Laudos Técnicos” na peça de Recurso Voluntário, não se referem à atividade de fabricação de cimento.

Isso porque das indicações do negócio “Minério de Ferro” e “Descrição de Utilização” que constam nos referidos “Laudos Descritivos” se aduz que os itens correspondem à atividade de fabricação de aço. Não se pode presumir que as temperaturas e condições de corrosão química no setor siderúrgico sejam equivalentes às da fabricação do cimento, nem que o regime de operação da planta de cimento coincida com o apontado nos “Laudos Descritivos”, do que se aduz que a prova acostada à Manifestação de Inconformidade é inepta para demonstrar que os itens teriam vida útil inferior a um ano e não integram o ativo imobilizado, como argui a Recorrente.

Insumo petcoque verde de petróleo (combustível);

Com relação ao combustível utilizado na clinquerização, nas razões de recurso a Recorrente aduz que a Súmula CARF nº 19 se refere a crédito presumido de IPI, não a créditos básicos de IPI, e os combustíveis a que se refere a súmula são os utilizados para o funcionamento de veículos e máquinas.

Aduz que o “petcoque verde de petróleo” não se encaixa nessa definição de “combustível”, que o produto é utilizado dentro do forno giratório para fornecimento de calor para produção do clínquer, que se trata de produto intermediário que sofre perda de suas propriedades em contato direto com o material em produção.

Há precedentes no sentido de que o coque de petróleo não é apenas uma “fonte de energia externa”. Isso porque no forno de cimento as cinzas resultantes da queima do coque caem diretamente sobre a matéria-prima incandescente, seus componentes minerais fundem-se com o calcário e passam a fazer parte da estrutura cristalina do clínquer, e seria esse um argumento técnico para o creditamento do IPI, pois combustível coque de petróleo fornece elementos minerais para a constituição do produto final.

No entanto, há outros precedentes deste Conselho, inclusive em Recurso Especial de Divergência, no sentido de que o coque de petróleo é definido como combustível destinado à liberação de energia térmica no processo de clinquerização, e o fato de as cinzas residuais de sua combustão integrarem-se fisicamente ao clínquer não possui o condão de transmutar o combustível em matéria-prima ou produto intermediário. O fenômeno constituiria efeito secundário e incidental do processo de queima.

Cito o entendimento da 3ª TURMA da CSRF nos recentes julgados objeto dos já mencionados Acórdãos nº 9303-016.699, 9303-016.700, 9303-016.701, 9303-016.702 e 9303-016.703, de 28/03/2025, que, por unanimidade de votos, deram provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional reformando a decisão de piso que revertera a glosa de créditos de IPI sobre o coque de petróleo utilizado como combustível na clinquerização:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

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.

Ponderou-se que o coque de petróleo, ao ser queimado como combustível, não exerce ação direta sobre o cimento, tampouco tem contato direto ou indireto

com este produto, à semelhança das cinzas resultantes da combustão. Ao ser consumido no processo de combustão, o coque de petróleo não exerce ação física ou química direta sobre o clínquer, inexistindo qualquer interação transformadora ou contato imediato com o produto em fabricação. Quanto às cinzas residuais da queima, sua presença não caracteriza emprego no processo industrial, mas mero subproduto da geração de calor, o que desqualifica o material como insumo ou produto intermediário.

Pelos elementos constantes nos autos, por também considerar que o petcoque verde de petróleo não se enquadra como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, nos termos do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, que o seu consumo ocorre pela combustão para gerar energia térmica, e não por uma ação física ou química direta sobre a matéria-prima, entendo que a glosa dos créditos de IPI deve ser mantida.

A decisão está em linha com a mencionada jurisprudência vinculante do STJ, no Recurso Especial nº 1.075.508/SC, no sentido de que o direito ao crédito de IPI está condicionado ao consumo do produto intermediário no processo de industrialização, com perda de suas propriedades físicas ou químicas por ação direta sobre o produto final, o que não se verifica com relação ao item glosado.

Explosivos (utilizados no desmonte do calcário nas minas)

A decisão recorrida concluiu que a extração das matérias primas ocorre em etapa anterior à industrialização do cimento. Com isso, os explosivos e os outros materiais usados na extração do calcário bruto e argila 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).

Para justificar o direito creditório, a Recorrente aduz que a extração está compreendida dentro do fluxo produtivo do cimento, e que os itens têm (i) contato físico direto com o produto industrializado (o calcário, que, posteriormente, será misturado com outros materiais para a formação do clínquer), (ii) desse contato físico resulta-se desgaste, consumo ou alteração de propriedades físicas ou químicas e (iii) têm durabilidade menor que 1 ano (desgaste instantâneo).

Ocorre que os materiais explosivos são necessários à extração de calcário e argila, os quais são matérias-primas do cimento. Assim, os explosivos são utilizados não no processo produtivo do cimento, mas sim na obtenção das matérias-primas.

Conforme decisão de piso, a atividade de lavra não faz parte do processo de industrialização do cimento, mas sim de *“etapa anterior ao mesmo, que busca obter produto autônomo, o qual, inclusive, é classificado como NT na Tipi, de modo a inviabilizar o aproveitamento de quaisquer créditos utilizados em sua obtenção, por não se falar em industrialização nos termos do art. 4º do Decreto nº*

7.212/2010 c/c art. 8º do mesmo”. Nesse sentido, a obtenção do calcário e argila nas minas está fora do conceito de industrialização e da incidência IPI.

Os explosivos não se consomem em contato com o produto final em industrialização, não havendo qualquer margem para qualificá-los como produto intermediário nos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79. Os explosivos não tiveram contato direto com o produto em fabricação 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.

No mesmo sentido, o recente julgado de Embargos de Declaração objeto do Acórdão nº 3402-012.523 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA, de 28/03/2025:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

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.

Por fim, em relação ao pedido de diligência da interessada, a pretensão teria por objetivo a “produção de laudo detalhado do processo produtivo do cimento, no estabelecimento industrial, com destaque para a aplicação dos insumos objeto das glosas de crédito e responder as seguintes questões”:

- a) Descreva o processo produtivo do cimento da Recorrente.
- b) Demonstre como os materiais glosados são utilizados no processo de industrialização.
- c) Estes materiais se consomem ou se desgastam em decorrência de ação direta sobre o produto fabricado.
- d) Estes materiais devem ser contabilizados como ativo permanente.
- e) Com base nas questões acima, os itens glosados dão direito a crédito segundo a legislação do IPI.

A diligência foi solicitada na Manifestação de Inconformidade, e o julgador entendeu que as informações relativas ao processo produtivo fornecidas pela própria interessada eram suficientes, pois foram explanados os aspectos necessários à análise do direito ao crédito. A diligência foi prescindida ainda sob o

argumento de que as respostas aos questionamentos formulados não teriam o condão de modificar as conclusões, que foram “baseadas em razões normativas”.

Em atenção à reiteração do pedido de diligência, entendo igualmente que o julgamento do feito prescinde de sua realização, que já se encontram presentes os elementos de convicção na própria legislação, razão pela qual também a indefiro (art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999).

Por todo o exposto, voto no sentido de indeferir o pedido de diligência, e, no mérito, manter integralmente a decisão recorrida, negando provimento ao Recurso Voluntário.

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 indeferir o pedido de diligência e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente Redator

DECLARAÇÃO DE VOTO

Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão.