



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.958368/2018-91</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3003-002.655 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VOTORANTIM CIMENTOS S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Inexiste cerceamento ao direito de defesa quando as motivações das glosas foram devidamente descritas e enfrentadas pela decisão de primeira instância.

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.

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, conhecer do Recurso Voluntário, para afastar a preliminar de nulidade arguida, e no mérito negar provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3003-002.654, de 6 de fevereiro de 2026, prolatado no julgamento do processo 10880.917329/2018-34, 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 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: 01/04/2015 a 30/06/2015

MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CONCEITO. IPI

Somente as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, são hábeis ao creditamento do imposto.

Para que seja dado o tratamento de insumos aos bens que, embora não se integram ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização,

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

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE BENS DO ATIVO PERMANENTE.

O crédito de IPI está ligado diretamente ao fato de o insumo participar intrinsecamente do processo produtivo. Como isso não ocorre com as máquinas, equipamentos e instalações, suas partes e peças, não cabe crédito de IPI relativo à aquisição destes materiais.

CRÉDITO DE IPI. MATERIAL EXPLOSIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Os materiais explosivos não são insumos usados na industrialização do cimento e sim na mineração de produtos não tributados e, portanto, fora do conceito de industrialização. Somente se pode considerar industrialização aquilo que está disposto no artigo 4º do RIPI/2010, ou seja, transformação, acondicionamento, beneficiamento, montagem e renovação.

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual, em sede de preliminar, pugna pela nulidade do Acórdão recorrido e, conseqüentemente, do Despacho Decisório originário, em face da inobservância ao princípio da verdade material e, também, da ampla defesa e do contraditório. No mérito, traz longo arrazoado acerca da possibilidade de creditamento de IPI sobre os seguintes dispêndios abaixo relacionados:

- (i) **coque de petróleo**: inserido no interior dos fornos juntamente com os demais componentes, consumindo-se integralmente no processo produtivo, a ponto de seus componentes químicos passarem a ser identificados no cimento;
- (ii) materiais refratários consumidos, desgastados e/ou alterados: utilizados no revestimento dos fornos e moinhos, como tijolos, concreto, aditivos para concreto, chapas, placas etc., e têm como objetivo manter a alta temperatura necessária para a produção do cimento. Necessitam de reposição constante, vez que são diretamente consumidos no processo produtivo de cimento; e
- (iii) materiais explosivos consumidos no processo produtivo: utilizados na extração de argila e calcário de minas e que, uma vez detonados, as suas particular são integrantes definitivamente ao calcário e à argila, que compõem o 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:***

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 05/04/2023 (fl.406) e protocolou Recurso Voluntário em 05/05/2023 (fl.408) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

***Da nulidade da decisão de primeira instância:***

A recorrente pleiteia a nulidade da decisão de primeira instância, sob argumento de que não foram devidamente analisados elementos essenciais à elucidação dos fatos, o que teria comprometido o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

As nulidades são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto no 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de decisões ou despachos lavrados ou proferidos por pessoa incompetente ou dos quais resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte. Ressalta-se, que a nulidade do ato deve ser vista como impossibilidade do contribuinte se manifestar no processo administrativo fiscal em tempo hábil bem como a impossibilidade de acesso aos motivos pelos quais obteve determinada decisão.

De outro lado, a decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo e prejuízo ao contribuinte ou à legislação fiscal, fato que não ocorreu no processo em epígrafe. Pela eventualidade, recorro o princípio *Pas nullité sans grief*, que defende a nulidade somente em efetivo prejuízo e amolda-se à organização da Administração Pública, razão pela qual trago como fundamentação para minhas razões de decidir.

*In casu*, diversamente do alegado pela recorrente, da leitura das 26 páginas do acórdão recorrido é possível identificar, ainda que contrárias aos interesses da recorrente, as motivações das glosas, as quais foram devidamente descritas e fundamentadas, dando a oportunidade de efetuar a sua plena defesa por meio do Recurso Voluntário. Por outro lado, pela defesa apresentada revela conhecer

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

plenamente os motivos que levaram as glosas efetuadas, rebatendo-as uma a uma, portanto não há que se falar em cerceamento do direito de defesa como exporto no recurso.

Ainda, “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”, inteligência da Súmula CARF nº 163.

Diante do exposto, por total inexistência de vício de forma ou qualquer violação à Lei e princípios que regem o Direito Administrativo, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e passo a análise dos demais argumentos da defesa.

#### **Do mérito:**

##### **Coque verde 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.

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.

Na origem, o ressarcimento pretendido foi homologado parcialmente, considerando prejudicado parte do valor requerido (glosa parcial), por entender que *“o estabelecimento industrial incorre no erro de considerar como insumo na fabricação do cimento produtos que – ainda que não sejam incorporados ao ativo imobilizado e se desgastem no processo de industrialização – não se enquadram no conceito de matéria-prima e produto intermediário estabelecido pela legislação de regência do IPI, tanto em seu sentido restrito quanto em seu sentido amplo, tais como: materiais refratários utilizados para manutenção do forno; partes e peças de máquinas destinadas à manutenção do parque produtivo; material utilizado como combustível, material empregado como explosivo para desmonte de rocha”*.

A DRJ manteve a glosa, visto que *“o coque de petróleo não pode ser considerado como 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”*. Nesse sentido tece as seguintes conclusões:

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. Observa-se que o coque não se mistura com a matéria prima como fez crer a manifestante, o que entra em contato com a matéria prima é a chama (queima) do coque.

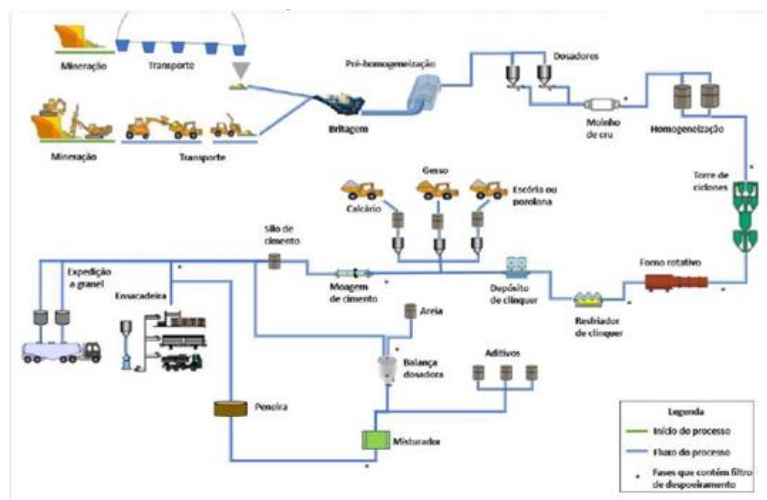
No Recurso Voluntário, a interessada defende “*que o coque de petróleo é um insumo imprescindível ao processo produtivo do cimento, tendo em vista que as propriedades do coque de petróleo integram o produto final comercializado pela Recorrente*”.

Consta do recurso, os seguintes apontamentos a respeito da utilização do coque de petróleo em seu processo produtivo:

21. Essa matéria-prima é inserida no interior dos fornos juntamente com os demais componentes, consumindo-se integralmente no processo produtivo, a ponto de seus componentes químicos passarem a ser identificados no cimento. De maneira sintetizada, o processo produtivo do cimento, pode ser descrito em 7 (sete) etapas, quais sejam:

1. **Extração de calcário e argila:** o calcário, principal matéria-prima para fabricação do cimento, é retirado da mina;
2. **Britagem:** o calcário é transportado da mina até um britador, equipamento cuja finalidade é reduzir o tamanho da rocha.
3. **Moagem:** o calcário, juntamente com os demais materiais, passa por um sistema de dosagem controlada, e é introduzido no moinho.
4. **Homogeneização:** a farinha produzida pelos moinhos é estocada em silos dotados de um sistema de homogeneização.
5. **Fabricação de clínquer:** a farinha sofre um processo térmico controlado para obtenção de um subproduto denominado clínquer.
6. **Moagem de cimento:** o clínquer, juntamente com o gesso e outros aditivos, são moídos finamente para obtenção do cimento. O principal componente do cimento é o clínquer, responsável pelas características de resistência. Após ser moído, o cimento é estocado em silos.
7. **Ensaque e expedição:** O cimento é extraído dos silos de estocagem e introduzido na ensacadeira, onde é acondicionado em sacos de 50kg, e carregado em caminhões para ser expedido ao mercado.

22. Ademais, diante da complexidade desse processo produtivo, que envolve diversas etapas, a Recorrente apresenta o fluxograma abaixo para facilitar a visualização:



23. Nesse sentido, os Pareceres Técnicos apresentados nos autos não deixam dúvida no sentido de que o coque de petróleo é utilizado diretamente no processo produtivo do cimento, bem como que esse material entra em contato físico com o produto final.

24. Assim, 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 'clínquer', que é o resultado da queima da mistura dos materiais extraídos da mineração.

25. Pelo exposto, pode-se afirmar que NÃO EXISTE CLÍNQUER SEM COQUE; e NÃO HÁ CIMENTO SEM CLÍNQUER → LOGO, NÃO HÁ CIMENTO SEM COQUE!

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 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. (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 clínquer<sup>2</sup> (principal insumo na produção do cimento), que após ser resfriado e passar pelo processo de moagem juntamente com outros materiais origina o cimento Portland.

Observa-se que o laudo técnico anexado pela empresa nos presentes autos às fls.674/816, realmente não gera dúvida quanto à natureza de combustível do coque de petróleo no processo de produção do cimento da pessoa jurídica. A

<sup>2</sup> 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.

natureza técnica de combustível é reiteradamente confirmada no laudo técnico do Instituto de Pesquisa Tecnológicas, no qual afirma:

#### 3.4.3 Forno

O clínquer nada mais é que a farinha tratada termicamente a altas temperaturas. Para tanto, utilizam-se fornos rotativos (3.5, QUADRO 11) de grandes dimensões, aquecidos a maçarico. Os insumos industriais energéticos para este fim são coque de petróleo, carvão mineral e outros materiais como raspas de pneu.

O perfil térmico do forno varia ao longo de sua extensão, dependendo da temperatura e das reações químicas envolvidas durante o processo.

- Zona de descarbonatação: de 300°C a 1000°C (+)

Esta etapa ocorre nos pré-calcinadores, conjunto de vários ciclones em que os gases quentes do forno rotativo fluem em contrafluxo com a farinha, e se constitui de duas etapas: a primeira, entre 300°C e 650°C, em que acontece o aquecimento da farinha acompanhado por uma reação de desidratação; e a segunda, entre 650°C e 1000°C, quando começa o processo de descarbonatação do calcário em CO<sub>2</sub> e CaO. Para evitar a dispersão de finos no ambiente, um filtro de ar está instalado na saída do “off gas”.

- Zona de transição superior: de 1000°C a 1238°C (+)

É a zona mais instável e são frequentes as incidências de sobrecargas térmicas. Tal fato é ligado à forma da chama, ao tipo de insumo energético e ao desenho do queimador do forno. Portanto, é nesta região onde começa a aparecer a colagem ou anel, afetando a estabilidade operacional do forno.

- Zona de sinterização: de 1338°C a 1450°C (+)

Região em que ocorre a clínquerização e onde são alcançadas as temperaturas mais elevadas. Nesta etapa, a reação da CaO livre com o C<sub>2</sub>S ((CaO)<sub>2</sub>SiO<sub>2</sub>) gera o C<sub>3</sub>S ((CaO)<sub>3</sub>SiO<sub>2</sub>). A fase líquida alcança seu ponto mais elevado a 1450°C.

- Zona de transição inferior: de 1400°C a 1200°C (+)

Nesta região, que geralmente opera entre 1400°C e 1200°C, a temperatura começa a cristalizar as fases minerais do clínquer, mas não totalmente. Embora ainda possa ocorrer a presença de fase líquida, é uma etapa de baixa atividade química, considerando que a maior parte de C<sub>3</sub>S já deve ter sido formada. Apesar disso, é uma zona submetida a intensas variações de temperatura, pois está sob a influência do fluxo de ar secundário do resfriador.

- Zona de pré-resfriamento: de 1200°C a 1000°C (+), tem a finalidade de promover o resfriamento das fases de clínquer mineral recém-formadas nas regiões anteriores e depende do tipo do resfriador projetado para este forno. Está situada em uma faixa de temperatura que vai de 1150°C até 1100°C. Na maioria dos fornos modernos equipados com resfriadores de alta eficiência, esta zona não se encontra mais dentro do forno, mas sim no primeiro compartimento de resfriamento.

No forno rotativo, a farinha é alimentada pelo lado oposto ao maçarico de aquecimento, portanto em contra fluxo. O clínquer, ainda quente, é descarregado no resfriador de grelha que pode possuir algumas partes com proteção térmica, antiabrasão em concreto refratário.

**FIGURA 15 - DIAGRAMA DO RESFRIADOR DE GRELHA DO CLÍNQUER**

O resfriador de clínquer possui redutor de potência para a movimentação das grelhas. Ele precisa estar operacional para o bom funcionamento do resfriador.

**FIGURA 16 - MANUTENÇÃO DO SISTEMA DE RESFRIAMENTO DO CLÍNQUER.**

A FIGURA 17 mostra a torre pré-calcinador (torre de ciclones) constituído de vários ciclones que ficam logo acima do forno. Ela aproveita os gases quentes de saída do forno rotativo para pré-aquecimento da farinha, em contracorrente.

A temperatura de saída da farinha é da ordem de 850°C. E a temperatura dos gases de saída do último ciclone é da ordem de 360°C.

A descarbonatação da farinha começa a ocorrer nesta torre pré-calcinador (torre de ciclones) e termina dentro do forno rotativo (a quase metade do seu comprimento).

**FIGURA 17 - TORRE DE CICLONES PARA PRÉ-CALCINAÇÃO DA MISTURA.**

A mistura cai no forno rotativo (FIGURA 18) cuja temperatura interna é da ordem de 1.450°C. A farinha caminha em contra fluxo com os gases quentes de combustão do maçarico. O ar primário do maçarico está à temperatura ambiente, contudo o seu ar secundário vem da primeira câmara de resfriamento do clínquer, portanto preaquecido a 900 a 950°C. As FIGURAS 19 E 20 mostram respectivamente a manutenção de um forno de clínquer e a manutenção do maçarico de um dos fornos de clínquer.

**FIGURA 18 - FORNO ROTATIVO PARA PRODUÇÃO DO CLÍNQUER****FIGURA 19 - MANUTENÇÃO DE UM FORNO DE CLÍNQUER****FIGURA 20 - MANUTENÇÃO DO MAÇARICO DE UM DOS FORNOS DE CLÍNQUER**

Uma leve inclinação do forno (apenas 3%), associado à sua lenta rotação (em torno de duas rotações por minuto) permite que o material percorra o forno à medida que desliza pelas paredes. Internamente, há um revestimento de material refratário e isolante térmico que protege a carcaça metálica do forno das altas temperaturas e conserva o calor no seu interior. O deslizamento do composto pelas paredes provoca o desgaste do material refratário e isolante térmico (revestimento) que protege a carcaça metálica do forno. Na descarga do forno, o produto já está na forma de clínquer.

**As condições de operação destes fornos permitem a utilização de diferentes insumos industriais energéticos como coque de petróleo, óleo combustível, raspas de pneu, restos de madeira e outros resíduos industriais contendo carbono.**

O coque de petróleo utilizado pode ser importado dos EUA (alto teor de enxofre, da ordem de 6,5%) e da Venezuela (médio teor de enxofre), ou nacional, da Petrobrás (baixo teor de enxofre, da ordem de 0,7%). Coque com elevado teor de enxofre pode acarretar a “colagem” na entrada do forno rotativo, reduzindo a sua produtividade. Há monitoramento de SOx e NOx (gases poluentes) na chaminé dos fornos rotativos.

O coque recebido é armazenado em silos (FIGURA 21), onde é homogeneizado.

Este insumo industrial é posteriormente moído em moinho de bolas. A granulometria do material moído é 3 a 4% de material retido na peneira 170 mesh (0,090 mm). Portanto, suficientemente fino para a sua ignição e combustão completa.

Por fim, vale ressaltar que estes equipamentos e máquinas precisam estar em condições de funcionamento contínuo para a produção de clínquer, por isso peças e componentes são comprados e trocados quando necessários.

Em resumo, da análise do laudo contido 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, *“as condições de operação destes fornos permitem a utilização de diferentes insumos industriais energéticos como coque de petróleo, óleo combustível, raspas de pneu, restos de madeira e outros resíduos industriais contendo carbono”*. 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 (C<sub>3</sub>A) e ferro-aluminatos de cálcio (C<sub>4</sub>AF), 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 acidental, 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*:

**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).

No mesmo sentido, em processo envolvendo o mesmo contribuinte:

PROCESSO 10855.902174/2012-53

ACÓRDÃO 3002-003.731 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

SESSÃO DE 31 de julho de 2025

RECURSO VOLUNTÁRIO RECORRENTE VOTORANTIM CIMENTOS BRASIL S.A.

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

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.

(Acórdão nº 3002-003.731, Processo nº 10855.902174/2012-53, Redator designado Conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, 31 de julho 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 n.ºs 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 n.º 7.212/10 e art. 11 da Lei n.º 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).

Diante do exposto, negro provimento a este capítulo recursal.

***Materiais refratários (tijolos, concreto, argamassa):***

A recorrente esclarece que *“os MATERIAIS REFRACTÁRIOS são utilizados no revestimento dos fornos e possuem a função de manter a alta temperatura que se faz necessária para a produção do cimento, onde há necessidade de reposições constantes, pois são diretamente (e de forma essencial) consumidos no processo produtivo do cimento”*.

No recurso, tece as seguintes considerações acerca da utilização desse materiais no processo produtivo:

Prova	Etapa do Processo Produtivo	Conclusão
Laudo Técnico POLI/USP <u>(vide Doc. 05)</u>	Revestimento dos fornos	<i>“(…) “CONCRETO REFRACTÁRIO e também utilizado em consertos localizados, onde o desgaste por choque térmico, abrasão, calor, chama e maior. A vida útil destes remendos pode ser de vários dias ou semanas, não durando um ano. Ele entra em contato com</i>

		<i>material em processamento: farinha e clínquer. Portanto, foi classificado como 1B-MATERIAL INTERMEDIÁRIO.”</i>
Parecer do Professor Humberto Ávila (vide Doc. 09 – fls. 168/299)	Revestimento dos fornos	<p><i>“(…) 14) os REFRATÁRIOS <u>cumprem todos os requisitos para a geração de créditos na sistemática da não-cumulatividade do IPI, ainda que se adote um sentido restrito de não-cumulatividade, tanto em sua versão material-corpórea, quanto material-funcional; por um lado, os refratários cumprem a concepção material-corpórea, que abarca unicamente o direito de crédito no caso de integração do produto no produto industrializado, porque os resíduos de sua queima são integrados ao cimento produzido na fábrica, na medida em que há contato físico direto entre os refratários e as matérias-primas utilizadas na fabricação do cimento, o que gera a presença física do insumo (refratários) no produto industrializado (cimento); por outro lado, os refratários cumprem a concepção material-funcional, que abarca o direito ao crédito tanto no caso de integração do produto no produto industrializado, quanto no caso de consumo do produto no processo de industrialização, porque os refratários vão sendo consumidos durante o processo produtivo da fabricação de cimento, através do seu desgaste durante a sua utilização como protetor térmico, abrasivo e corrosivo de equipamentos.</u></i></p> <p><i>15) as considerações anteriores demonstram que <u>os refratários geram direito de crédito na sistemática não-cumulativa do IPI, sendo tanto inconstitucional quanto ilegal a restrição ao crédito decorrente da sua aquisição por parte da Receita Federal.</u></i></p>

47. Por outro lado, cumpre esclarecer que da natureza e destinação dos materiais refratários (tijolos, concreto, argamassa, etc.) é possível asseverar que tais bens são aplicados internamente nos fornos, como medida destinada a proteger as partes metálicas, o que proporciona o contato direto com as matérias-primas utilizadas na fabricação do cimento.

(...)

48. Diante disso, resta demonstrada a natureza e a destinação dos materiais refratários (tijolos, concreto, argamassa, etc.), sendo possível concluir que tais bens são insumos que possibilitam a tomada de crédito de IPI.

A decisão recorrida enfrentou o tema sob os seguintes fundamentos:

#### DOS MATERIAIS REFRACTÁRIOS

Os materiais refratários (concreto, tijolos e massa) 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 (e nem são) serem 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.

Por outro lado, não podem ser dissociados do conceito de “máquinas, equipamentos e instalações, suas partes, peças e acessórios” que, como dito anteriormente, não são produtos intermediários.

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 - Donde 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 - Cumprir ter em vista que os materiais refratários submetidos à ação do metal em estado de fusão e as elevadíssimas temperaturas reinantes no interior dos fornos, lingoteiras, caçambas etc., perdem a resistência que lhes é característica e se desgastam, (...). O desgaste observado, é certo, é o fator que determina a oportunidade de substituição dos refratários, visando à melhor proteção dos revestimentos das instalações. Mas isto nada tem a ver com o direito ao crédito do tributo incidente sobre as matérias-primas e produtos intermediários consumidos nos artigos objeto da elaboração. Não se entende por consumo, para os efeitos da legislação fiscal pertinente, a*

*destruição ou perda do produto pelo uso, não componente do processo de fabricação. Haja vista, pura simples ilustração teórica, que se chegaria ao mesmo resultado se se empregasse (no caso em foco) um refratário imune ao desgaste. Trata-se, não cabe a menor dúvida, de circunstância acidental e não de um requisito essencial ao processo de industrialização.*

Referido Parecer pode sim ser aplicado ao caso concreto, pois apesar de se referir à empresas siderúrgicas, diz respeito a material refratária usado em forno, caso análogo ao da manifestante. 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 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 inculpada 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

Consta da ementa:

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 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.

***Materiais explosivos:***

Sobre o tema, defende a recorrente "que os materiais explosivos são necessários para permitir a extração de calcário e argila, os quais são matérias-primas do cimento. Ao ponto que, uma vez detonado, terá suas partículas definitivamente integradas ao calcário e à argila, motivo pelo qual os pareceres técnicos concluíram que a aquisição desses materiais deve gerar direito ao crédito do IPI".

Traz as seguintes considerações sobre o tema:

Prova	Etapa do Processo Produtivo	Conclusão
Parecer do Professor Humberto Ávila (vide Doc. 09 – fls. 168/299)	Extração de matérias-primas, ex. calcário.	<p>“3.2. (...) Em primeiro lugar, <u>os explosivos cumprem com o critério de integração</u>, porque são materialmente incorporados ao produto industrializado (cimento) durante o processo produtivo. Explosivos são utilizados em pedreiras para a extração de calcário e argila. Em razão da explosão, o material encontra-se em contato direto com a matéria-prima e os resíduos decorrentes da sua utilização acabam fazendo parte do produto final.</p> <p>3.3 Em segundo lugar, <u>os explosivos cumprem com o critério da consumição</u>, porque além de se integrarem ao produto industrializados, são consumidos durante a extração do calcário e argila. Sua utilização, portanto, passa necessariamente pelo seu consumo no processo industrial, da cadeia de produção do cimento. Nesse ponto, importante referir que o seu desgaste é instantâneo, tal qual exigido pela interpretação mais restrita da Fazenda Pública, ainda que não se concorde com este critério.</p> <p>(...)</p> <p>14) os explosivos <u>cumprem todos os requisitos para a geração de créditos na sistemática da não-cumulatividade do IPI</u>, ainda que se adote um sentido restrito de não-cumulatividade, tanto em sua versão material-corpórea, quanto material-funcional; por um lado, <u>os explosivos cumprem a concepção material-corpórea</u>, que abarca unicamente o direito de crédito no caso de integração do produto no produto industrializado, porque seus resíduos são integrados ao cimento produzido na fábrica, na medida em que há contato físico direto entre os explosivos e as matérias-primas utilizadas na fabricação do cimento, o que gera a presença física do insumo (explosivos) no produto industrializado (cimento); por outro lado, <u>os explosivos cumprem a concepção material funcional</u>, que abarca o direito ao crédito tanto no caso de integração do produto no produto industrializado, quanto no caso de consumição do produto no processo de industrialização, porque os explosivos são consumidos durante o processo produtivo da fabricação de cimento, em razão da explosão necessária para a extração de calcário e argila.</p> <p>15) as considerações anteriores demonstram que <u>os explosivos geram direito de crédito na sistemática não-cumulativa do IPI</u>, sendo tanto inconstitucional quanto ilegal a restrição ao crédito decorrente da sua aquisição por parte da Receita Federal.”</p>

A matéria não é nova perante este CARF, em processo envolvendo a mesma contribuinte, no Acórdão nº 3402-012.512, da 4ª Câmara, da 2ª Turma Ordinária, desta 3ª Seção, julgado em 18/03/2025, de relatoria da Ilustre Conselheira Cynthia Elena de Campos, e por entender que a decisão proferida é irretocável e seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 12 do art. 114 do RICARF, in verbis:

### 3. Dos materiais explosivos

Entende a Recorrente que os materiais explosivos são aplicados diretamente no processo produtivo do cimento, especialmente na fragmentação do calcário, nos fornos de clínquer e moinhos, sendo materiais consumidos/alterados/desgastados no processo produtivo do cimento, e, portanto, caracterizam-se como produtos intermediários, sendo legítima a apropriação dos respectivos créditos de IPI.

A DRJ de origem concluiu que a extração das matérias primas (calcário, argila e gipsita) e a britagem estão em uma etapa anterior à industrialização. Com isso, “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.”

Para justificar o direito creditório, sustenta a defesa que os materiais explosivos são necessários para permitir a extração de calcário e argila, os quais são matérias-

primas do cimento. Explica que, uma vez detonados, as **suas partículas são integradas definitivamente ao calcário e à argila, que comporão o cimento**. Com isso, considerando que não constituem itens do ativo imobilizado e são consumidos/alterados/desgastados no processo produtivo do cimento, os materiais acima mencionados caracterizam-se como produtos intermediários na industrialização do cimento.

Da análise dos autos, consta às fls. 113 a 171 um Relatório Técnico emitido pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), no qual foi analisada a produção de clínquer de cimento Portland da empresa CIPLAN Cimentos Planalto S/A. O Laudo Pericial investigou a incorporação de constituintes do coque de petróleo como combustível no clínquer produzido nas instalações da fábrica CIPLAN, indicando o calcário e argila como principais matérias-primas utilizadas para obtenção da farinha.

Todavia, não está confirmada a informação da Recorrente de que os materiais explosivos utilizados têm suas partículas integradas ao calcário e à argila que comporão o cimento.

(...)

Com relação aos materiais explosivos utilizados na extração de calcário e argila, assim constou na decisão da DRJ:

A fabricação 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/2010<sup>3</sup>.**

---

<sup>3</sup> 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 aperfeiçoe 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);

Isto porque o produto da mineração (no caso o calcário, a brita, a argila e magas ou até o gesso) 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 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.

Assim, nos termos do PN CST nº 65, de 1979, os materiais ora impugnados não podem estar compreendidos no ativo permanente e, muito menos, se referir a materiais aplicados na extração de minerais (materiais utilizados no processo de detonação do calcário(cordel detonante, dinamite, estopim e

---

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.

linha silenciosa), pois além dessa atividade(mineração) não se incluir no conceito de operação de industrialização, os produtos usados na mineração não são matéria-prima ou produto intermediário na industrialização do cimento, ou seja, não entram em contato direto com o produto industrializado. Assim não se pode pretender que tais gastos sejam considerados como insumos no processo industrial.

Disso decorre que não há nenhuma norma que desabone o entendimento usado para a fundamentação dos autos. (sem destaques no texto original)

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). Com isso, tais produtos não entram em contato direto com o cimento industrializado.

Assim dispõe o RIPI/2010, aprovado pelo Decreto n.º 7.212/2010:

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

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

E o Parecer Normativo CST nº 65/79, expedido por autoridade administrativa nos termos do art. 100, I, do CTN, tem como função orientar a interpretação e aplicação do art. 226, I, do RIPI/2010, no que diz respeito à definição dos insumos que geram direito ao aproveitamento de créditos de IPI.

**Destaco o que prevê o Parecer Normativo CST nº 65/79:**

(...)

4.2. Assim, **somente geram o direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integram, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.**

5. No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários stricto sensu, ou seja, bens dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificativamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6. Todavia, **relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo,**

**ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude de contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.**

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

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

7. Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias-primas nem produtos intermediários stricto sensu, vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente", para que se obtivesse o mesmo resultado.

7.1. Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual "a lei não deve conter palavras inúteis", o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões presumidas inúteis.

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

8.1. A norma constante do direito anterior (inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia, restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o

consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito ao crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

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

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

**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 "imediata e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, **há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.**

**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 art. 66 do RIPI/79. (sem destaques no texto original)

Constata-se que a decisão da DRJ corrobora a conclusão do Parecer Normativo CST nº 65/79, uma vez que – reitero – os produtos usados na mineração não entram em contato direto com o cimento industrializado e, portanto, não são matéria-prima ou produto intermediário passíveis de permitir o creditamento de IPI.

Por tais razões, deve ser mantida a glosa e a decisão recorrida igualmente neste ponto.

Com base nos argumentos supra, nego provimento ao apelo recursal.

Por fim, **rejeita-se também os pedidos de perícia e diligência** apresentados na peça recursal, cujas razões foram as mesmas suscitadas na fase processual anterior e já rechaçada pela DRJ, sob o fundamento que seria desnecessária e dispensável para o deslinde do julgamento. Destaca-se o disposto no artigo 29 do PAF, que dispõe que as diligências são determinadas pela autoridade julgadora, na apreciação da prova, caso entenda necessárias.

Por todo o exposto, voto por conhecer 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 conhecer do Recurso Voluntário, para afastar a preliminar de nulidade arguida, e no mérito negar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

ACÓRDÃO 3003-002.655 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10880.958368/2018-91

DOCUMENTO VALIDADO