



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.958371/2018-13
ACÓRDÃO	3003-002.662 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VOTORANTIM CIMENTOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

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.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do **Acórdão nº 108-033.420, de 12/12/2022**, proferido pela 27ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, não reconhecendo o direito creditório pleiteado nos autos.

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE apresentada pela requerente ante Despacho Eletrônico da Delegacia da Receita Federal do Brasil que DEFERIU PARCIALMENTE o ressarcimento solicitado no PER nº 23340.12779.130416.1.1.01-0605, no montante de R\$ 709.205,46, e não homologou parte da compensação declarada na DCOMP 38579.75512.220416.1.3.01-3593, gerando a cobrança ora contestada de R\$ 271.767,80 (valor do principal) em débitos da contribuinte.

O crédito solicitado diz respeito ao saldo credor do 1º trimestre de 2016, apurado pelo estabelecimento de CNPJ: 01.637.895/0088-93.

De acordo com referido despacho, o valor do crédito não foi reconhecido razão do(s)

seguinte(s) motivo(s):

- Constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado.

- Ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal.

Conforme o Relatório Fiscal foram glosados os créditos de IPI provenientes das aquisições de produtos que não se enquadram no conceito de insumo, nos termos do art. 266, I, do RIPI/2010, por se referirem a partes e peças de reposição/manutenção de máquinas e equipamentos, entre outros.

Regularmente cientificada do deferimento parcial de seu pleito, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, aduzindo em sua defesa as razões sumariamente expostas a seguir:

- Ao deixar de reconhecer o crédito de IPI de diversas mercadorias adquiridas pela Manifestante, ignorando serem as mesmas indispensáveis ao seu processo produtivo, o despacho decisório exarado pelo DERAT mostra-se totalmente equivocado e, como será demonstrado na sequência, deverá ser inteiramente reformado para que se reconheça, integralmente, o direito creditório pretendido pela Manifestante.
- A primeira das considerações é no sentido de que, embora se reconheça ser o trabalho fiscal minudente, que incluiu até uma vistoria na planta industrial da Manifestante, ainda assim a fiscalização tomou por base simplesmente os livros de apuração do IPI, e levando em conta as rubricas das despesas que geram os créditos, emitiu juízo de valor sobre as mesmas, sem se dar ao trabalho de investigar se os bens (que serviram de insumo) em relação aos quais houve a glosa estão efetiva e diretamente referidos ao produto industrial vendido, se com ele teve contato ou se a atuação dos mesmos no processo industrial é direta ou não. Com o devido respeito, o juízo de valor que norteou o trabalho fiscal não se sustenta frente à disposição de que trata o artigo 142 do Código Tributário Nacional, que exige que o lançamento tributário tenha em mira a chamada verdade material. Com efeito, qual o elemento de convicção material que levou o fiscal a, por exemplo, "não ver razão para aproveitamento desse crédito" no que se refere a materiais refratários se, sabidamente, os mesmos são objeto de desgaste acentuado, entram em contato com o produto e participam do processo industrial? Um Parecer Normativo de 1971 que analisa a utilização de tal material por indústria totalmente distinta daquela da Manifestante?
- A fiscalização federal desconsiderou os créditos de IPI tomados pela Manifestante em relação a diversos itens tidos, de acordo com a Informação Fiscal, como "peças e portes de máquinas destinadas à manutenção do parque produtivo". O raciocínio aplicado é de que "se itens do ativo imobilizado não podem gerar crédito para o IPI, por consequência, partes e peças menores que compõe o ativo imobilizado também não geram crédito para o IPI".

- Primeiramente, vale destacar que o Parecer Normativo nº 65/1979, usualmente citado pela fiscalização como base para glosas como a ora discutida, contraria a intenção da fiscalização em seu item 10.4 abaixo reproduzido:

"10.4 Nota-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 'jús 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."

- Considerando-se o ponto acima, deve ser destacado que, em relação aos itens cujos créditos foram glosados sob a premissa de se tratar de partes/peças de bens do ativo, os respectivos desgastes ocorrem com menos de 1 ano de uso. Portanto, por sua natureza e por disposição legal, tais itens não podem ser classificados como bens pertencentes ao ativo permanente, conforme o art. 313 do Regulamento do Imposto de Renda, por terem vida útil inferior a 1 (um) Ano.
- Vale notar que a vida útil acima abordada se refere exatamente ao tempo de utilização de cada item no processo produtivo da Manifestante, em face do seu desgaste em contato com o cimento em processo de industrialização e, ao final do qual, os itens mostram-se imprestáveis às finalidades que lhes eram próprias. Portanto, fica evidenciado que os itens que foram objeto da glosa em tela sob o argumento de serem partes/peças de bens do ativo permanente não apenas não foram assim classificados pela Manifestante como sequer poderiam sê-lo, considerando-se que a vida útil dos mesmos é inferior a um ano.
- O restante dos créditos glosados pela fiscalização se refere a diversos materiais utilizados diretamente no processo industrial e que sofrem (i) desgaste, (ii) alteração de suas características originais ou são (iii) integralmente consumidos no processo produtivo do cimento.
- A afetação das propriedades originais desses produtos, utilizados diretamente na produção do cimento, está sujeita às normas descritas no artigo 226 do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/10) e nos itens 10 e 11 do Parecer Normativo CST 65/79.
- Por exemplo, vejamos o caso dos materiais refratários, que são utilizados no revestimento dos fornos, com a intenção de sempre manter a alta temperatura que se faz necessária para a produção do cimento, necessitando de reposições constantes, pois acabam sendo diretamente (e de forma essencial) consumidos no processo produtivo do cimento, não se prestando a mais nada assim que esgotada a sua utilidade no forno. Tais itens têm contato direto com o cimento fabricado e, desse contato, resulta desgaste / consumo exigindo sua constante substituição,

sendo que a troca desse material não proporciona aumento de mais de um ano na vida útil do bem.

- De fato, materiais refratários (argamassas, blocos, concreto e tijolo), bem como os explosivos, cordéis e espoletas, são aplicados diretamente no processo produtivo do cimento, seja nos fornos de clínquer e moinhos, seja na fragmentação do calcário. Ou seja, (i) uma vez que não constituem itens do ativo imobilizado e (ii) são consumidos/alterados/desgastados no processo produtivo do cimento, os materiais mencionados pelos documentos que acompanham o Despacho Decisório caracterizam-se como produtos intermediários na industrialização do cimento, sendo legítima a apropriação dos respectivos créditos de IPI.
- Por exemplo, vejamos o caso dos materiais refratários, que são utilizados no revestimento dos fornos, com a intenção de sempre manter a alta temperatura que se faz necessária para a produção do cimento, necessitando de reposições constantes, pois acabam sendo diretamente (e de forma essencial) consumidos no processo produtivo do cimento, não se prestando a mais nada assim que esgotada a sua utilidade no forno. Tais itens têm contato direto com o cimento fabricado e, desse contato, resulta desgaste / consumo exigindo sua constante substituição, sendo que a troca desse material não proporciona aumento de mais de um ano na vida útil do bem.
- Inclusive, é interessante notar que a Informação Fiscal não contém nenhuma motivação ou elemento de prova que dê suporte à glosa dos créditos referentes ao material refratário. Curiosamente, sequer é mencionado o Parecer Normativo CST nº 260/1971 que, em geral, dá suporte a esse tipo de glosa. Ocorre que o citado Parecer Normativo, embora analise o direito creditório relacionado a materiais refratários, fê-lo exclusivamente em relação à indústria metalúrgica, cujas características e peculiaridades são distintas das vivenciadas pela indústria de cimento da qual a Manifestante faz parte.
- Não há, nos presentes autos, nenhum estudo que denote inexistir, no produto fabricado pela Manifestante, qualquer resquício de materiais refratários. Caso existam estudos no mesmo sentido e relacionados à indústria da qual a Manifestante faz parte, que os mesmos sejam trazidos aos autos. Caso contrário, não se justifica a manutenção da glosa ora discutida.
- Com relação aos materiais explosivos utilizados pela Manifestante em pedreiras, para a extração de calcário e argila e que comporão o cimento, nota-se que tais materiais, uma vez detonados, terão suas partículas definitivamente integradas ao calcário e à argila, motivo pelo qual o Professor Humberto Ávila concluiu que a aquisição desses materiais deve gerar direito ao crédito do IPI, conforme o anexo Parecer.

- Tem-se, assim, que os itens cujo creditamento de IPI foi questionado pela Autoridade Fiscal, ao contrário do que foi alegado no despacho decisório ora contestado, são fundamentais ao processo produtivo da Manifestante.
- Oportuno, portanto, observar que a Coordenação Geral da Receita Federal do Brasil - COSIT proferiu a Solução de Consulta nº 24 - Cosit, de 23 de janeiro de 2014 cuja hipótese (aproveitamento de créditos de IPI incidentes em mercadorias que não integram o produto final, mas são consumidas e indispensáveis ao processo produtivo) narrada é IDÊNTICA à destes autos:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI CRÉDITOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INDÚSTRIA DE FIAÇÃO E TECELAGEM. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. MANCHÕES. ROLETES. VIAJANTES. Consideram-se produtos intermediários, para fins de creditamento

- Ainda nessa linha, transcreve-se ementa do seguinte julgado, proferido pelo antigo Conselho de Contribuintes/MF:

"Emento: IPI - MATERIAL REFRAATÁRIO - DIREITO AO CRÉDITO - Os materiais empregados no processo produtivo e que neles sofrem, em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações, desgaste e perda de propriedades físicas ou químicas, em decorrência de contato físico, dão direito ao crédito do IPI. Recurso de Ofício a que se nega provimento." (Acórdão 201-73827; Proc. 10580.002416/93-23; Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes)

- Portanto, assegurada está, pela jurisprudência e doutrina, a preservação do direito do contribuinte de apropriar-se dos créditos do IPI incidentes sobre os insumos ou de bens, direta ou indiretamente vinculados às operações de industrialização. E, legítima a apropriação dos créditos de IPI incidentes sobre as mercadorias mencionadas no Despacho Decisório combatido, devendo ser a presente Manifestação de Inconformidade conhecida e julgada integralmente procedente.

SOLICITAÇÃO PARA REALIZAÇÃO DE PERÍCIA TÉCNICA.

A manifestante, ao final, apresentou pedido da realização de diligência e perícia técnica, nos termos do disposto no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70235/72.

Alegou que a necessidade da diligência e perícia encontra-se exposta desde o início da manifestação, posto que as glosas foram realizadas tomando em conta unicamente a nomenclatura das rubricas constantes dos livros fornecidos pelo contribuinte, sem que a fiscalização compulsasse a documentação pertinente e tampouco analisasse o processo produtivo da Manifestante, sendo necessário que os peritos das partes compareçam ao estabelecimento industrial e tomem

conhecimento de todo o processo produtivo, bem como da utilização dos insumos, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e demais custos industriais que são essenciais à produção. A perícia, além de conhecer a produção e a aplicação de cada um dos insumos industriais, deverá também verificar e demonstrar se são consumidos / alterados / desgastados no processo industrial os itens cujos créditos foram questionados, bem assim atestar a existência de documentação idônea apta para comprovar o desembolso por parte da Manifestante.

E para a perícia que ora se requer deverão os peritos, dentre outras considerações que entenderem pertinentes para o deslinde das questões aqui colocadas, responder as seguintes indagações:

- (i) Os créditos objeto de ressarcimento estão devidamente comprovados em sua totalidade?
- (ii) Os bens em relação aos quais pleiteou o contribuinte o ressarcimento de créditos está direta e intrinsecamente relacionados ao processo industrial?
- (iii) Os créditos alegadamente apropriados de forma extemporânea foram tomados dentro do prazo de 05 (cinco) anos da data em que o contribuinte efetuou o correspondente desembolso?

Indicou como Assistente Técnico da Perícia a Sra. LUCIANE FURQUIM DE MORAES, CPF/MF 331.068.838-04, RG 40.802.712-5, com domicílio na Av. José César de Oliveira, 111 – 4º andar - Edifício Atlas - CEP: 05317-900 - Vila Leopoldina -São Paulo - SP e endereço de e-mail: luciane.moraes@vcimentos.com.

Analisando as razões de defesa, a 27ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, assim ementou a sua decisão:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

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

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

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) **materiais refratários consumidos, desgastados e/ou alterados**: utilizados no revestimento dos fornos e moinhos, como tijolos, concreto, argamassa, 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
- (ii) **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 comporão o cimento; O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Voluntário interposto.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Da admissibilidade:

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 05/04/2023 (fl.262) e protocolou Recurso Voluntário em 05/05/2023 (fl.264/265) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

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

II – 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, recordo 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 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 exposto 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.

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

III – Do mérito:**(i) materiais refratários (tijolos, concreto, argamassa):**

A recorrente esclarece que “os MATERIAIS REFRAATÓRIOS 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 (vide Doc. 05)	Revestimento dos fornos	“(…) “CONCRETO REFRAATÓRIO 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. <u>Ele entra em contato com</u>
		<u>material em processamento: farinha e clínquer. Portanto, foi classificado como 1B-MATERIAL INTERMEDIÁRIO.”</u>
Parecer do Professor Humberto Ávila (vide Doc. 09 – fls. 168/299)	Revestimento dos fornos	“(…) 14) os REFRAATÓRIOS <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; <u>por um lado, os refratários cumprem a concepção material-corpórea</u> , que abarca unicamente o direito de crédito no caso de integração do produto no produto industrializado, <u>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</u> , o que gera a presença física do insumo (refratários) no produto industrializado (cimento); <u>por outro lado, os refratários 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 consumo do produto no processo de industrialização, <u>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> . 15) as considerações anteriores demonstram que <u>os refratários 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.”

27. 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.

(...)

28. 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 REFRAATÓRIOS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Com essas considerações, NEGÓ 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.

(ii) 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.	“3.2. (...) Em primeiro lugar, os <u>explosivos cumprem com o critério de integração</u>, porque são materialmente incorporadas 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. 3.3 Em segundo lugar, os <u>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. (...) 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. 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.”

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/2010².

² RIPI/2010:

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

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);

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.

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 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 integrando 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 integrando, 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 "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 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.

IV – Do dispositivo:

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

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green