



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



<b>PROCESSO</b>	<b>12448.904870/2013-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-003.448 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LAFARGE BRASIL S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

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

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Nos termos do art. 18 do Decreto 70.235, de 1972 a prova pericial somente será deferida quando considerada essencial para o deslinde da questão pela autoridade administrativa. Assim, o indeferimento do pedido amparado na justificativa de não há dúvida a ser sanada não implica em nulidade, uma vez que a perícia somente se justifica para esclarecimento de matéria fática de alta complexidade e que dependa de conhecimentos técnicos específicos.

MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.075.598/SC.

As matérias-primas e produtos intermediários somente geram créditos de IPI se integrarem o produto fabricado ou se forem consumidos no processo de industrialização. O conceito de insumos, no contexto do IPI, pressupõe que os bens nele subsumidos sejam consumidos - e aqui consumo assume um sentido amplo de desgaste, desbaste, perda de propriedades, etc. - em contato direto com o produto em fabricação, e desde que não integrem o ativo permanente. Nessa linha, não se afiguram como matéria-prima ou produto intermediário, para fins de creditamento do IPI, os bens que forem utilizados apenas indiretamente na produção ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação. Trata-se do conceito de insumos nos termos do REsp 1.075.508/SC, submetido ao rito previsto no art. 543-C do antigo CPC e de aplicação obrigatória pelos Conselheiros do CARF, por força do que dispõem o art. 99 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de voto, rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, por falta de fundamentação, vencida a Conselheira Gisela Pimenta Gadelha e, no mérito, por maioria de voto, dar parcial provimento ao recurso para (i) reconhecer o direito de crédito na aquisição de coque; (ii) não reconhecer os créditos em relação ao material refratário, partes e peças de máquinas, tais como corpos moedores, e tampouco aos explosivos. Divergiram as conselheiras Keli Campos de Lima e Neiva Aparecida Baylon que davam provimento aos itens de explosivos e corpos moedores (esferas metálicas).

Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3002-003.446, de 6 de dezembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 12448.904868/2013-33, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

**Catarina Marques Morais de Lima** – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmão, Keli Campos de Lima, Renan Gomes Rego (substituto[a] integral), Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Neiva Aparecida Baylon, Catarina Marques Morais de Lima (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcos Antonio Borges, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Renan Gomes Rego.

## 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, na origem, de manifestação de inconformidade protocolada em face do Despacho Decisório que reconheceu apenas parcialmente os créditos derivados da aquisição de insumos pleiteados pela Empresa em PER/DECOMP, homologando parcialmente a compensação pleiteada pela Empresa e, por conseguinte, indeferindo o pedido de restituição.

Segundo a Autoridade Fiscal, o reconhecimento parcial se deveu a glosas de créditos de aquisição de produtos que não podem ser classificados como produtos intermediários ou matéria prima e, portanto, não atendem os requisitos para o creditamento. Consta no relatório

final que as glosas se referiram à aquisição de coque de petróleo, além de outros produtos listados no Anexo “Compras Desconsideradas”.

Em sua Manifestação de Inconformidade, a Empresa alega, em síntese, que todas as aquisições se referem a insumos utilizados e consumidos no processo industrial, sendo devida a compensação à luz do artigo 11 da Lei nº 9.779/1999. Para que não restasse nenhuma dúvida sobre a discussão, requereu, ainda, a realização de perícia técnica.

Não obstante, os membros da 13ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a manifestação de inconformidade, ratificando os termos do despacho decisório. Para tanto, separou os produtos em quatro grupos: (i) produtos utilizados na fase pré-industrial; (ii) partes e peças de máquinas; (iii) produtos que não entram em contato com o produto em fabricação; e (iv) combustível.

Inconformada, a Empresa apresenta o presente Recurso Voluntário, alegando, em síntese:

- (i) Preliminarmente, a nulidade do acórdão recorrido por violação aos arts. 5º, LV e 97, X, da CRFB/1988, assim como do art. 59, II, da Decreto 70.235/1972. Alega a Recorrente que o r. acórdão recorrido indeferiu, de forma absolutamente genérica, o pedido de perícia técnica da Empresa, caracterizando cerceamento ao direito de defesa da ora Recorrente. Por conseguinte, requer a nulidade do acórdão recorrido, determinando-se o retorno dos autos à primeira instância para novo julgamento. Sucessivamente, requer a conversão do julgamento em diligência para que seja realizada perícia em questão e respondidos os quesitos indicados pela Empresa em sua manifestação de conformidade.
- (ii) No mérito, seja integralmente reformado o acórdão recorrido, para que, reconhecendo-se as naturezas de produto intermediário e de matéria-prima dos produtos ora em discussão, sejam homologados os pedidos de ressarcimento e compensação efetivados pela Recorrente e glosados pela Fiscalização.

É o relatório, no essencial.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão,

transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à preliminar de nulidade, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Em que pese o entendimento da i. Relatora, ousou dela discordar em relação ao acolhimento da preliminar para decretar a nulidade do acórdão recorrido.

Conforme se infere das razões recursais, a Recorrente pleiteia a nulidade do acórdão recorrido aduzindo preterição ao direito de defesa em face da desconsideração da necessidade de produção de prova pericial. Aduz que a decisão recorrida ao indeferir o pedido de perícia sob argumento de que não haveria dúvida a ser sanada não foi devidamente fundamentada atraindo a aplicação do art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972.

Contudo, o deslinde de tal análise é bastante simples, uma vez que a leitura da decisão recorrida revela que não houve, em absoluto, cerceamento ao direito de defesa.

Nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972 a prova pericial somente será deferida quando considerada essencial para o deslinde da questão pela autoridade administrativa. Assim, o indeferimento do pedido amparado na justificativa de não há dúvida a ser sanada não implica em nulidade, uma vez que a perícia somente se justifica para esclarecimento de matéria fática de alta complexidade e que dependa de conhecimentos técnicos específicos. Vejamos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

Analisando detidamente os argumentos apresentados pela Recorrente e documentos juntados aos autos, temos que a DRJ aplicou correto entendimento, pois não há no caso em apreço matéria de alta complexidade e que dependa de conhecimentos técnicos específicos. Isto porque, as provas necessárias à comprovação do direito creditório pleiteado, que consistem na análise do processo de industrialização, bem como na análise dos materiais envolvidos, foram devidamente apresentadas e apreciadas, inclusive, com os devidos esclarecimentos técnicos apresentados pela própria Recorrente em sua manifestação de inconformidade.

Assim, não há que se falar em nulidade na decisão que entendeu que não haveria dúvidas a ser sanada, uma vez que no entendimento do Colegiado julgador de primeiro grau, os elementos careados nos autos foram aptos para deslinde da questão, ainda que o entendimento aplicado e o desfecho final não tenham sido favoráveis à Recorrente.

Neste sentido, colaciona-se jurisprudência deste Colegiado em casos similares:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2016 PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. IMPRESCINDIBILIDADE NÃO DEMONSTRADA. INDEFERIMENTO. Se nos autos há todos os elementos probatórios necessários e suficientes à formação da convicção do julgador quanto às questões de fato objeto da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e perícia formulado. PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CONFIGURADO. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. IMPOSSIBILIDADE. 1. No âmbito do processo administrativo fiscal, a produção da prova pericial somente se justifica nos casos a análise da prova exige conhecimento técnico especializado. 2. O indeferimento de pedido de diligência ou perícia não configura vício de nulidade da decisão, por cerceamento ao direito de defesa, nos casos em que a autoridade julgadora, fundamentadamente, demonstra que a produção da prova pericial e realização da diligência eram desnecessárias e prescindíveis para o deslinde da controvérsia. IPI. COQUE DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE. O direito ao crédito do IPI esta condicionado ao conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Assim, ensejam o direito creditório as aquisições de coque de petróleo, utilizado como combustível no processo produtivo e que se desgastam no processo de industrialização. INSUMOS. DIREITO CREDITÓRIO. PRODUTOS E MATERIAIS REFRAATÓRIOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. COMPROVAÇÃO TÉCNICA. IMOBILIZADO. NÃO ENQUADRAMENTO. Entende-se como correto o enquadramento de produtos e materiais refratários no conceito de "produtos intermediários" ou assemelhados nos estritos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79, reconhecendo-se o correspondente direito ao creditamento de IPI como insumo quando foi apurado que: a) esses produtos não são "partes e peças de máquinas"; b) não podem ser classificados no "ativo permanente" (imobilizado) segundo as regras e os princípios contábeis aplicáveis aos lançamentos à época em que foram registrados; e c) conforme atesta Parecer Técnico, são consumidos no processo industrial da recorrente majoritariamente pelo desgaste em função do seu contato com o produto em elaboração.

(Processo nº 10380.901196/2017-34 Recurso Voluntário Acórdão nº 3003-002.497 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária Sessão de 13 de março de 2024)

Diante do exposto, rejeita-se a preliminar de cerceamento do direito de defesa afastando a pretensa nulidade da decisão recorrida.

Quanto ao mérito, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso Voluntário interposto é próprio e tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Como se depreende dos fatos apresentados, a controvérsia posta cinge-se à discussão acerca do direito ao crédito na apuração do IPI, na condição de insumo ou matéria-prima de determinadas aquisições realizadas pela Recorrente e que foram objeto de Pedido de Ressarcimento e Compensação apresentado relativamente ao terceiro trimestre de 2010, nos termos do art. 11 da lei nº 9.779/1999.

[...]

### **Mérito**

Por entender que os produtos adquiridos pela Recorrente não poderiam ser considerados como insumos, a Fiscalização glosou a tomada de crédito realizada pela Empresa.

Portanto, antes de analisar o mérito da questão – se os produtos adquiridos são ou não classificados como insumos – importante tecer breves considerações sobre o IPI e a regulamentação que trata da possibilidade de tomada de crédito.

A Constituição Federal, ao tratar do IPI, limitou-se a autorizar a tributação sobre “produtos industrializados”, deixando a cargo a legislação infraconstitucional definir a regra matriz do referido imposto. Nessa linha de raciocínio, o Código Tributário Nacional dispõe sobre o fato gerador do IPI, assim como a sua não cumulatividade:

“Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados, tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51; III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. (grifos nossos)

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

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

Por sua vez, o art. 4º do Decreto 7.212/10 (RIPI/2010), entende haver industrialização quando ocorre dentre outras hipóteses, a transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, renovação ou recondicionamento:

“Art. 4. 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.”

A lei nº 9779/99 também trouxe previsão acerca da não cumulatividade e da possibilidade de tomada de crédito de IPI em seu art. 11, senão vejamos:

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.** (grifos nossos)

Portanto, o dispositivo acima transcrito autoriza expressamente que o saldo credor de IPI acumulado em cada trimestre pode ser compensado com outros tributos devidos nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1990.

No caso em questão, o Contribuinte pretende a compensação de créditos básicos previstos nos art. 226 do RIPI, sendo que o inciso I do referido dispositivo prevê a hipótese utilizada pelo ora Recorrente:

“Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº4.502, de 1964, art. 25):

I - Do imposto relativo à 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; (...)”

Em termos gerais, tem-se que a legislação do IPI, dentro da técnica da não cumulatividade, permite ao industrial ou equiparado a apropriação de crédito sobre a aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem quando consumidos no processo de industrialização de produtos tributados, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Para esclarecer os conceitos acima citados, foi editado o Parecer Normativo nº 65/79, cujos itens 11 e 11.1 esclarecem que:

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

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

Embora a Recorrente questione a exigência interpretação dada pelo Parecer acima citado, fato é que a necessidade da ação direta do produto para ser admitido como matéria prima vem sendo reiteradamente adotada por este Conselho, como se depreende, a título exemplificativo, das manifestações abaixo colacionadas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 (...) IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. FERRAMENTAS. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS. REFRAATÓRIOS. DESGASTE DIRETO NO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO

CRÉDITO. O artigo 82 do RIPI/82 (reproduzido nos regulamentos subsequentes) confere direito ao crédito de IPI pela aquisição de produtos intermediários, entendidos como "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização." A interpretação da norma historicamente dada e acolhida nos termos do Parecer Normativo CST n. 69/79 é que não é possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários que só indiretamente façam parte da industrialização, porém dão direito ao crédito de IPI as aquisições de produtos intermediários que diretamente exerçam ação sobre o produto industrializado, desgastando-se ou consumindo-se por ação direta sobre o produto. Soma-se a isso o entendimento exarado pelo STJ no REsp 1.075.508 (repetitivo), no sentido de que mesmo em se tratando de maquinário, deve-se avaliar o direito ao crédito de IPI com base na aferição do desgaste direto ou indireto sobre o produto em fabricação. Assim, a aquisição de ferramentas, refratários, partes e peças de máquinas conferem direito ao crédito de IPI, desde que sofram desgaste direto na industrialização, perdendo suas propriedades físicas e químicas, e não sejam parte do ativo imobilizado. (Acórdão nº 3402- 008.325 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo nº 11080.732116/2013-16, Rel. Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Sessão de 28 de abril de 2021) Grifos nossos

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.075.598/SC. SÚMULA CARF Nº. 19. As matérias-primas e produtos intermediários somente geram créditos de IPI se integrarem o produto fabricado ou se forem consumidos no processo de industrialização. O conceito de insumos, no contexto do IPI, pressupõe que os bens nele subsumidos sejam consumidos - e aqui consumo assume um sentido amplo de desgaste, desbaste, perda de propriedades, etc. - em contato direto com o produto em fabricação, e desde que não integrem o ativo permanente. Nessa linha, não se afiguram como matéria-prima ou produto intermediário, para fins de creditamento do IPI, os bens que forem utilizados apenas indiretamente na produção ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação. Trata-se do conceito de insumos encapsulado pelo REsp 1.075.508/SC, submetido ao rito previsto no art. 543- C do antigo CPC, e consubstanciado na ratio decidendi da Súmula CARF nº. 19. A conceituação de insumos vazada nessas decisões é de aplicação obrigatória pelos Conselheiros do CARF, por força do que dispõem o art. 62, §2º, e 72 do ANEXO II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. (Súmula CARF nº 19; Parecer Normativo CST nº 65/1979; REsp 1.075.508/SC). Grifos nossos

RESSARCIMENTO. CRÉDITO GLOSADO. Geram direito ao crédito do IPI, além das matérias-primas, produtos intermediários “stricto-sensu” e material de embalagem, os materiais que se integram ao produto final e quaisquer outros materiais, desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente, que se consumam por decorrência de contato físico com o produto em elaboração, excluindo-se as partes e peças de máquinas e equipamentos.

PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Indefere-se pedido de perícia quando se constata que o despacho decisório demonstra, de forma clara e precisa, a razão e os fundamentos da redução do crédito pleiteado e quando, nos autos, estão presentes os elementos necessários para a fundamentação da decisão. Descabe a realização de diligência relativamente à matéria cuja prova deveria ser apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova. (Acórdão nº 3003-000.244 – Turma Extraordinária / 3ª Turma, Processo nº 13876.000530/2006-02, Rel. Conselheiro Vinícius Guimarães, Sessão de 17 de abril de 2019).

A Súmula CARF nº 19 reforça a necessidade de haver contato direto com produto para se enquadrar nos conceitos de matéria – prima ou produto intermediário e, assim, integrar a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363/1996. Embora a referida lei trate de PIS/COFINS, a Súmula respalda o entendimento adotado no Parecer Normativo CST nº 65/1979.

Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas, produtos intermediários 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 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.

Feitas essas considerações, passo à análise do mérito do recurso:

### **Do Direito ao Ressarcimento e dos créditos glosados de IPI**

#### **Coque de Petróleo:**

A r. decisão recorrida manteve a glosa sobre a aquisição de coque de petróleo por entender que o referido material não constitui matéria – prima ou produto intermediário em razão de seu uso ser caracterizado somente como combustível

nos fornos de clínquerização, não exercendo supostamente ação direta sobre o produto em elaboração.

Em contrapartida, alega a recorrente não haver dúvidas de que o coque de petróleo é verdadeira matéria-prima do cimento. Diferentemente de outros combustíveis líquidos, exerce ação direta mediante contato físico com o restante da matéria prima do cimento, a ponto de terminar por integrar o produto final. Isso porque ao contrário do que se percebe em outros processos produtivos - em que as fontes energéticas se limitam a aquecer os fornos - na produção de cimento o coque é diretamente injetado na mistura em processamento (mistura de calcário e outros elementos), interagindo e misturando-se com o produto final.

Em análise aos argumentos, resta evidente que o coque de petróleo é utilizado no processo de industrialização.

O coque de petróleo é a principal fonte de energia na indústria cimenteira, sendo o principal combustível utilizado no forno rotativo de clínquer. Ao se queimar, o coque se transforma em energia (catalisadora do processo) e gera inúmeras cinzas, as quais já saem misturadas ao clínquer. Por sua vez, o clínquer é a matéria prima básica de diversos tipos de cimento, onde, no seu processo de fabricação, o clínquer sai do forno a cerca de 80°C, indo diretamente à moagem onde é adicionado ao gesso.

Nesse sentido, entendo que o coque de petróleo se desgasta em contato direto com a produção de clínquer, sendo este componente do cimento e, portanto, se enquadra nos critérios dispostos no Parecer Normativo CST nº 65, de 06/11/1979.

Nesse sentido, inclusive, existem diversos julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/04/2009 a 30/09/2011 IPI. COQUE DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE. O direito ao crédito do IPI está condicionado ao conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Assim, ensejam o direito creditório as aquisições de coque de petróleo, utilizado como combustível no processo produtivo e que se desgastam no processo de industrialização.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010 DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Descabe a arguição de nulidade do despacho decisório quando resta evidenciada a descrição dos fatos e a fundamentação da não homologação da compensação, por meio de ato administrativo emitido pela autoridade competente para fazê-lo. PRELIMINAR. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não há cerceamento do direito de defesa no indeferimento de diligências quando o julgador entende que há nos autos elementos suficientes para o seu livre

convencimento. Preceitua o artigo 18 do Decreto n.º 70.235 de 1972 que a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis. IPI. COQUE DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE. O direito ao crédito do IPI está condicionado ao conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Assim, ensejam o direito creditório as aquisições de coque de petróleo, utilizado como combustível no processo produtivo e que se desgastam no processo de industrialização. IPI. MATERIAIS REFRAFATÓRIOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram desgaste no processo industrial, o que não abrange os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, ainda que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização. Assim, não geram direito a crédito os materiais refratários, pois não se caracterizam como tal. Acórdão 3201-010.314 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011 IPI. COQUE DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE O direito ao crédito do IPI está condicionado ao conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Assim, ensejam o direito creditório as aquisições de coque de petróleo, utilizado como combustível no processo produtivo e que se desgastam no processo de industrialização. IPI.

CONCRETO REFRAFATÁRIO ALUMINOSO E TIJOLO REFRAFATÁRIO; CORPOS MOEDORES; CORREIA TRANSPORTADORA E MANGAS DE FILTRO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram desgaste no processo industrial, o que não abrange os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, ainda que se desgastem no decorrer do processo de industrialização, não agregam qualquer característica ao produto. Acórdão 3201-011.086 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009 IPI. GLOSA DE CRÉDITOS. INSUMOS ENSEJADORES DE CREDITAMENTO O direito ao crédito do IPI condiciona-se a que esteja compreendido na conceituação de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem estabelecida no art. 11 da Lei 9.779/99. Assim, ensejam o direito creditório acima as aquisições de coque de petróleo, utilizado como combustível no processo produtivo. Acórdão n.º 3301-010.662/1ª Turma Ordinária/ 3ª Câmara (grifos nosso)

Isto posto, dou provimento ao recurso quanto ao coque de petróleo.

**- Materiais refratários:**

O Parecer Normativo CST nº 65/79 expressamente reconhece que a expressão “consumidos” há de ser entendida em sentido amplo abrangendo “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 por este diretamente sofrida”. Assim sendo, fazem jus ao crédito “as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas independentemente de suas qualificações tecnológicas”, enquadrem-se no conceito de “produtos consumidos”.

Sobre o assunto, o referido parecer informa:

4.2 – Assim, somente geram 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.

Para o contribuinte, todos itens refratários são “produtos intermediários” (PI), mesmo que não se integrem física ou quimicamente ao produto final, mas que se desgastem no curso do processo produtivo. Em verdade, os mesmos destinam-se à manutenção do seu parque produtivo, das máquinas que vão produzir o produto industrializado e que não podem ser confundidas com o próprio processo produtivo e o produto final a ser obtido.

No Recurso Especial nº 1.075.508-SC, julgado em 23/09/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux, ele faz a distinção entre “consumo” do produto e o “mero desgaste” indireto do produto sem ação direta no processo produtivo, que é o caso dos materiais refratários, e que, por isso, não geram direito a crédito de IPI. Senão vejamos:

“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”.

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. ”

Conforme se depreende do trecho destacado, 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, além de não fazer parte do ativo permanente da empresa.

O Parecer Normativo 260/71, que trata especificamente deste tema dos refratários, e os acórdãos são explícitos quanto a não admissão do crédito de IPI de materiais refratários:

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

Ademais, o refratário não agrega qualquer característica ao produto, mas sim ao equipamento: proteção das altas temperaturas, resistência à abrasão e isolamento térmico. Os refratários colocados no interior de fornos terão sempre a função de proteger a parede metálica do forno, evitando o seu derretimento, ataque químico e perda de calor. E a função dos fornos será sempre a mesma: a queima de combustível gerando calor, que se pretende transferir a uma substância que se quer aquecer. Fica claro que o refratário faz parte do equipamento, e este tem a função de transferir calor gerado pela queima do combustível para a substância de interesse.

Não se questiona que o refratário tem contato com o produto (ex: tijolos e concretos refratários), porém este contato não tem o objetivo de agregar alguma característica especial ao produto. Se não houvesse a necessidade de proteger a parte interna do equipamento, os refratários seriam colocados do lado de fora, apenas com a função de isolamento térmico e não teriam qualquer contato com o produto. Assim, o fato de ocorrer ou não contato com o produto fabricado não modifica as qualidades ou características tecnológicas dos refratários, que de qualquer maneira não podem ser incluídos entre as matérias-primas e os

produtos intermediários a que se refere a segunda parte do art. 226 do RIPI/2010.

A questão a ser decidida refere-se à existência ou não de direito a crédito de IPI na aquisição de materiais refratários tal como o concreto e o tijolo refratários, corpos moedores, correia transportadora e mangas de filtro, se estariam dentro do conceito de produtos intermediários.

Nos termos da peça de defesa apresentada pela Contribuinte, trata-se de produtos que sofrem redução de suas propriedades físicas ou químicas a tal ponto que não possam mais ser reutilizados. Nesse sentido, ocorre um desgaste integral, embora não ocorra em um único ciclo de produção, mas que implica na obsolescência do produto até que seja necessária à sua reposição.

Apesar de fazerem parte do processo produtivo, não tiveram ação direta sobre o produto, e seu desgaste não se dá de forma imediata, mas lentamente durante vários processos de industrialização. O desgaste, no caso, é incidental, ou seja, pelo uso, não pelo contato com o produto produzido conforme previsto no item 10.2 do já citado Parecer Normativo CST nº 65, de 06/11/1979.

A título exemplificativo, os refratários (tijolos, argamassa, cimento e concreto) utilizados no isolamento térmico do forno, dado às altas temperaturas necessárias para se obter a fusão e o clínquer, sofrem desgaste pelo uso durante o processo de fabricação do cimento, assim como todo e qualquer maquinário, não agregando qualquer característica ao produto.

Portanto, ao contrário do que se extrai das funções do coque de petróleo, não se extrai dos demais produtos quaisquer alterações das propriedades físicas ou químicas desta ação direta para com o produto final, “cimento”.

Assim sendo, no que se refere aos materiais refratários, nego provimento ao recurso.

#### **- Partes e peças de máquinas**

Nesse grupo, a Fiscalização listou uma série de produtos que, segundo ela, não se enquadram no conceito de insumos, já que não são consumidos no processo de industrialização e fazem parte do ativo permanente da Requerente. De outro lado, alega a Recorrente que esses produtos são intensamente consumidos no processo de produção do cimento razão pela qual devem ser classificados como produtos intermediários.

Nos termos do Parecer Normativo CST nº 181/74, como se vê nos itens 8 e 13 abaixo transcritos:

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

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

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

Observa-se, que o conceito de insumo para o aproveitamento do crédito de IPI deve necessariamente ser dado pela legislação do imposto, não importando seu sentido econômico, financeiro, contábil e técnico, assim como as hipóteses em que os créditos de IPI nas aquisições destes insumos podem ser aproveitados.

Somente a título informativo, a Solução de Consulta Cosit nº 24, de 23 de janeiro de 2014, foi substituída e revogada pelo PARECER NORMATIVO COSIT/RFB nº 3, de 4 de dezembro de 2018, que contestou o item 11 do citado ato normativo. Este Parecer corroborou o entendimento administrativo de que não cabe crédito de IPI nas aquisições de máquinas, suas partes e peças, equipamentos e instalações, ainda que se desgastem com o uso, modificando as conclusões em contrário constantes da Solução de Consulta nº 24, de 2014.

Nos termos do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, é considerado produto intermediário o bem que sofra ação direta sobre o produto em fabricação. Assim sendo, as partes e peças de máquinas não são produtos intermediários, por não sofrerem desgaste direto no processo produtivo da Recorrente.

Dessa forma, nego provimento ao recurso quanto a este ponto.

**- Materiais explosivos:**

Em relação aos explosivos utilizados para extração mineral, deve-se registrar que os valores de IPI passíveis de creditamento são aqueles decorrentes de aquisições de insumos direcionados a operação de industrialização, com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.779/99, in verbis:

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. (grifos nossos)

No caso, trata-se de atividade extrativista mineral e não se enquadra na definição de atividade econômica, prevista no RIPI/2002:

“Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo (...)”

Como já mencionado, a legislação do IPI não vincula o conceito de industrialização ao destino do produto final, mas às operações efetivamente realizadas sobre os insumos, modificando-o, aperfeiçoando-o ou, de qualquer forma, alterando o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a sua aparência. Dessa forma, não é por ser o resultado da atividade de extração de argila e de calcário qualificada como matéria-prima para uma ulterior fase de industrialização que a referida etapa inicial passará a ser considerada como produção tipicamente industrial.

A etapa industrial se inicia no momento em que os minerais são misturados a outros elementos e tratados para a produção do cimento; antes disto não há operação de industrialização, mas sim atividade extrativista.

Por essas razões, as aquisições de insumos relativas à viabilização da etapa extrativista, conforme definições da legislação do IPI, não se configuram como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados na produção industrial. Logo, não geram crédito de tal imposto.

Aliás, ainda que integre o processo produtivo; fique em contato direto com o produto e sejam consumidos no processo produtivo quando detonados, o fato de integrar o processo produtivo e nele ser consumido com contato direto não é suficiente para que seja considerado produto intermediário para fins de IPI. Isto porque o conceito de produto intermediário é o de que compõe ou integra o produto final, o que não é o caso dos explosivos.

Nesse sentido, as aquisições de explosivos utilizados para extração de argila e de calcário listados pela Autoridade Fiscal, devem ter a glosa mantida pela impossibilidade de serem considerados para fins de cálculo do crédito do IPI.

Portanto, nega-se provimento ao recurso nesse ponto.

No mérito, voto por dar parcial provimento ao recurso para (i) reconhecer o direito de crédito na aquisição de coque; (ii) não reconhecer os créditos em relação ao material refratário, partes e peças de máquinas, tais como corpos moedores, e tampouco aos explosivos.

### **Conclusão**

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, por falta de fundamentação, e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para (i) reconhecer o direito de crédito na aquisição de coque; (ii) não reconhecer os créditos em relação ao material refratário, partes e peças de máquinas, tais como corpos moedores, e tampouco aos explosivos.

Assinado Digitalmente

**Catarina Marques Morais de Lima** – Presidente Redatora