



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.900501/2015-91</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.930 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de maio de 2026
<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: 01/01/2012 a 31/03/2012

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não enseja a nulidade do ato administrativo, quando esse esteja fundamentado de forma a viabilizar a compreensão dos fatos imputados, permitindo ao contribuinte uma defesa coerente com a adequada subsunção.

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.

INDÚSTRIA DE CIMENTO. COQUE DE PETRÓLEO.

O coque de petróleo é um material intermediário consumido integral e imediatamente no processo de produção do clínquer e assegura o direito ao creditamento de IPI.

**PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.**

O Tema nº 198 dos Repetitivos do E. STJ, conjugado com o CPC 27, excluem a possibilidade de apropriação de créditos de IPI sobre peças e partes de máquinas e equipamentos, salvo aqueles que entram em contato direto com o produto no processo de industrialização.

**PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. BOLAS DE AÇO. DESGASTE DIRETO E IMEDIATO. POSSIBILIDADE.**

Os produtos intermediários que geram direito ao crédito básico do IPI, nos termos do REsp nº 1.075.508, julgado em sede de recurso repetitivo, são aqueles consumidos diretamente no processo de produção, ou seja, aqueles que tenham contato direto com o produto em fabricação.

**REFRATÁRIOS. FORNOS DE CLINQUERIZAÇÃO.**

Na industrialização do cimento, os refratários entram em contato com a matéria prima e se desgastam pelo uso no processo produtivo direto do cimento assegurando direito ao creditamento de IPI.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade. No Mérito, em dar provimento parcial, nos seguintes termos:

a) Por maioria de votos, em reverter as glosas referentes aos custos com bolas de aço, com os materiais refratários e com coque de petróleo. Vencido Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho quanto à reversão das glosas dos custos com bolas de aço, com os materiais refratários e com coque de petróleo. Conselheiro Ramon Silva Cunha quanto à reversão dos custos com bolas de aço e com os materiais refratários;

b) Por maioria de votos, em manter a glosa referente aos custos com explosivos, Vencido Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

*Assinado Digitalmente*

**Renan Gomes Rego** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosenberg Filho** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenburgo Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 106-019.219, proferido pela 13ª TURMA DA DRJ06 na sessão de 28 de setembro de 2021, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

O presente processo versa sobre pedido de ressarcimento de IPI apurado no 1º trimestre de 2012, sob o PER/DCOMP nº 09713.82008.170412.1.1.01-4667, cumulado com pedido de compensação, cujo despacho decisório constatou saldo credor passível de ressarcimento inferior ao valor pleiteado devido a glosas de créditos de aquisições de produtos que não atendem os requisitos para o creditamento.

Para a autoridade fiscal, o **coque de petróleo** não integra o produto em elaboração, nem mesmo se reveste da condição de embalagem, tampouco entra em contato com o produto em elaboração.

Os **explosivos** dizem respeito a insumos utilizados na etapa de mineração, ou seja, anterior à fase de industrialização, o que afasta a possibilidade de que confirmem direito de crédito de IPI.

Adiante, a Fiscalização examinou grupo de produtos utilizados em **revestimento interno do forno de clínquer** que, por suas propriedades refratárias, resistem química e fisicamente a altas temperaturas e conservam o calor no interior do forno. Relativamente a esses produtos asseverou que a sua finalidade não é a de causar diretamente a transformação da farinha em clínquer, mas dar condições ao forno de fazê-lo de forma mais eficiente e segura.

Ainda com relação ao **material refratário**, considerou que, segundo os princípios e orientações contábeis aplicáveis, sua contabilização é feita no Ativo Imobilizado.

Quanto ao grupo que abrange **correias transportadoras e de transmissão**, aponta falta de similaridade entre as suas características e aquelas exigidas para que um insumo possa ser considerado matéria-prima ou produto intermediário. Aduz não haver nexo de causalidade entre a transformação do produto e o contato com a esteira. A função da esteira é meramente de transportar o produto e não de transformá-lo.

Um último grupo de glosas refere-se às **bolas de aço** utilizadas nos moinhos, normalmente denominadas corpo moedor. Em sua visão, são incompatíveis com o conceito de matéria prima e material intermediário para efeito de creditamento de IPI, por deverem ser

classificados no Ativo Permanente, de acordo com as orientações dos entes reguladores da prática contábil no Brasil.

Irresignada, a Recorrente defende a nulidade do acórdão recorrido ante o cerceamento do direito de defesa por não enfrentar a tese da defesa de que os materiais explosivos utilizados na exploração do calcário caracterizam produtos intermediários para fins de creditamento de IPI, justamente porque se desgastam totalmente no processo produtivo do cimento.

No mérito, com relação ao **coque de petróleo**, afirma que, diferentemente de outros combustíveis, exerce ação direta mediante contato físico com a matéria-prima do cimento, a ponto de integrar o produto final. E isso ocorre porque o coque é diretamente injetado na mistura objeto do processamento.

Com relação a **partes e peças de máquinas**, afirma que todos eles são utilizados no processo de produção do cimento. Ademais, são produtos de vida útil bastante curta e não integram, dessa forma, o ativo imobilizado, mas sim o próprio custo de fabricação do produto. Traz exemplos de Soluções de Consulta que, em sua visão, confirmariam a sua tese. Em relação ao fato de que alguns produtos não se integrariam ao produto em elaboração, afirma que o Parecer Normativo nº 65/79 não traz tal exigência, o que importaria a necessidade de afastar esse fundamento das glosas.

Quanto aos **materiais refratários**, informa que há regular reposição desses materiais porque eles se desgastam intensamente no processo produtivo do cimento.

E, finalmente, quanto aos **materiais explosivos utilizados na fase pré-industrial**, afirma que se desgastam totalmente no processo produtivo do cimento, já que, em sua visão, a extração mineral é etapa de industrialização. Afirma, ainda, que a exigência do contato direto com o produto não se aplicaria e, invoca, em defesa da tese entendimento do CARF e o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 12, de 17 de outubro de 2014.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Renan Gomes Rego**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

### Da preliminar de nulidade

Alega-se nulidade do acórdão combatido, pois não versou sobre os materiais explosivos utilizados na exploração do calcário.

A autoridade fiscal entende que tais itens não integram o processo produtivo de industrialização do cimento, mas na verdade na etapa de mineração, ou seja, anterior à fase de industrialização, o que afasta a possibilidade de que confirmam direito de crédito de IPI.

O entendimento, vejamos, foi ratificado pela autoridade julgadora *a quo*:

*Nos termos do entendimento administrativo há bastante tempo assentado, não basta que o insumo desapareça ou perca as suas funções físico-químicas para que se considerem satisfeitos os requisitos do Parecer Normativo nº 65/79, sendo necessário que tal ocorra em função de ação direta sobre o produto em elaboração. Em rigor, o insumo deve entrar em “contato físico” com o produto em fabricação e ser consumido nesse processo, participando intrinsecamente do processo industrial.*

*Tal participação intrínseca sempre foi interpretada no sentido de não haver direito a crédito de IPI relativamente à aquisição de materiais utilizados na fase pré-industrial e de combustíveis utilizados para o desenvolvimento da atividade industrial, além de inexistir referido direito na aquisição de máquinas, equipamentos, partes e peças de máquinas.*

*(...)*

*Quanto aos demais produtos, vemos que alguns não participam, intrinsecamente, do processo industrial, posto que não entram em contato físico com o produto em elaboração (durante o ciclo de transformação<sup>2</sup>). Os demais, ainda que sofram desgaste e tenham contato com o produto em elaboração, caracterizam-se como máquinas, equipamentos ou instalações, ou suas partes. Vale dizer, todos os insumos esbarram nas limitações antes apontadas.*

Percebe-se que o julgador, em que pese não ter mencionado a palavra *explosivos*, fundamentou a manutenção da glosa ao inclui-los no grupo *aquisição de materiais utilizados na fase pré-industrial* ou *quanto aos demais produtos*.

Assim, rejeita-se a preliminar de nulidade suscitada.

### Do mérito

#### ***Do coque calcinado de petróleo***

As aquisições de coque de petróleo foram glosadas ao argumento de se tratar de combustível para o forno usado na produção de clínquer.

Para a defesa, não se trata de simples combustível para permitir o funcionamento de uma máquina, mas, sim, de item utilizado na produção do cimento.

Tem-se como premissa que o coque calcinado de petróleo é utilizado como combustível para a fabricação de cimentos, mas, também, que o seu contato ocorre diretamente com o produto em fabricação e que, inclusive, há agregação deste ao produto final (cimento).

Com razão à Recorrente.

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.

Conforme decido pelo Superior Tribunal de Justiça, em caráter vinculante, no Resp nº 1.075.508 (Tema nº 198), as matérias-primas e produtos intermediários somente geram créditos de IPI se integrarem o produto fabricado ou se forem consumidos no processo de industrialização, vale dizer, os bens nele subsumidos devem ser consumidos (com desgaste imediato e integral) e em contato direto com o produto em fabricação, e desde que não integrem o ativo permanente.

Nesses termos, apesar do coque de petróleo ser combustível para a fabricação do cimento, entendo que é inquestionável que, além de suas cinzas integrarem o novo produto (com contato direto), também é consumido imediatamente, restando caracterizado o conceito de insumo nos termos do E. STJ.

Com isso, voto por reverter a glosa dos créditos do coque calcinado de petróleo.

#### ***Das partes e peças de máquinas***

Trata-se de partes e peças de máquinas como correia de transporte e bolas de aço.

Segundo a Recorrente, os materiais em questão não estão imobilizados, pois foram adquiridos para industrialização (CFOP 2101). Diz que possuem vida útil bastante curta, rapidamente consumidas no processo de produção do cimento e que, portanto, integram o custo de fabricação do produto.

Todavia, a Recorrente não logrou êxito em comprovar a baixa vida útil das correias de transporte, tampouco seu consumo imediato e integral no ciclo produtivo. As alegações apresentadas no recurso voluntário revestem-se de caráter genérico, carecendo do suporte probatório necessário para sustentar a pretensão.

Segundo o Tema nº 198 do E. STJ, tais elementos, ainda que indispensáveis ao processo produtivo, uma vez que integram máquinas e equipamentos destinados ao processo fabril, não dão direito ao creditamento de IPI.

Por outro lado, as bolas de aço (bens que não compõem o ativo imobilizado) são instaladas dentro do moinho de cimento para realizar a moagem do coque e do cimento empregados no processo produtivo, com a finalidade de redução de sua granulometria.

De pronto, já se verifica que há contato direto das bolas de aço com o produto cimento.

Ademais, demonstra-se que as bolas de aço sofrem desgaste ao longo desse processo contínuo (mesmo que um desgaste lento, é iniciado imediatamente no primeiro ciclo de

moagem), sendo relevante ainda que tal desgaste incorporado aos próprios materiais por elas moídos.

Com efeito, entendo que esses bens, que não integram o ativo permanente, são consumidos (com desgaste imediato) e em contato direto com o produto em fabricação, caracterizando produto intermediário para fins de creditamento do IPI.

### ***Dos materiais refratários***

O contribuinte argui que o material refratário aplicado dentro dos seus fornos é um material intermediário, uma vez que é consumido no processo produtivo e entra em contato direto com o produto, incorporando-se ao cimento, uma vez que o forno é utilizado na fase de clinkerização.

Para isso, apresenta laudo técnico que detalhe o desgaste desses materiais dentro das torres de ciclones do forno e depois a incorporação ao produto final.

Com efeito, evidencia-se que o material refratário é submetido a um desgaste imediato e direto durante a fabricação do cimento. Pelo fato de manter contato direto com o produto e integrar a composição final, ainda que residualmente, o material preenche os requisitos legais para o creditamento de IPI. Tal entendimento está em plena consonância com os critérios normativos vigentes e com a tese firmada no Tema nº 198 do STJ.

Exatamente no sentido de que os materiais refratários podem ser admitidos como produtos intermediários, manifestaram-se o E. Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça:

***"IPI. AÇÃO DE EMPRESA FABRICANTE DE AÇO PARA CREDITAR-SE DO IMPOSTO, RELATIVO AOS MATERIAIS REFRACTARIOS QUE REVESTEM OS FORNOS ELÉTRICOS, ONDE E FABRICADO O PRODUTO FINAL. INTERPRETAÇÃO QUE CONCILIA O DECRETO-LEI N. 1.136/70 E O SEU REGULAMENTO, ART. 32, APROVADO PELO DECRETO N. 70.162/72, COM A LEI 4.503/64 E COM O ART. 21, PARAGRAFO 3., DA CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE PELO CONHECIMENTO E PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. (...) Estou em que, tendo o acórdão recorrido admitido o fato de que os refratários são consumidos na fabricação do aço, a circunstância de não se fazer essa consumição em cada fornada, mas em algumas sucessivas, não constitui causa impeditiva à incidência da regra constitucional e legal que proíbe a cumulatividade do IPI" (Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 90205, Rel. Min. Soares Munoz, Primeira Turma, julgado em 20/02/1979, DJ 23-03-1979 p 02103 - grifei)***

***"TRIBUTARIO. IPI. MATERIAIS REFRACTARIOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. OS MATERIAIS REFRACTARIOS EMPREGADOS NA INDUSTRIA, SENDO INTEIRAMENTE CONSUMIDOS, EMBORA DE MANEIRA LENTA, NÃO INTEGRANDO, POR ISSO, O NOVO PRODUTO E NEM O EQUIPAMENTO QUE COMPÕE O ATIVO FIXO DA EMPRESA, DEVEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, CONFERINDO DIREITO AO CREDITO FISCAL." (Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 18.361/SP, Rel. Ministro Hélio Mosimann, Segunda Turma, julgado em 05/06/1995, DJ 07/08/1995, p. 23026 - grifei)***

Tal entendimento foi deferido pelo CARF em situações semelhantes ao caso em análise, conforme destaques nas ementas abaixo:

**Acórdão nº 3201-006.156 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/09/2005 a 30/09/2005 NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.*

*O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.*

*COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS REFRAATÓRIOS. ITENS NÃO CONTABILIZADOS EM ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.*

*As despesas com aquisições de material refratário, que não devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado, observando-se o critério da essencialidade e relevância, subsumem-se no conceito de insumo para indústrias siderúrgicas, e ensejam a tomada de créditos.*

*COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.*

*Os créditos apurados em conformidade com o art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 (PIS) e 10.833, de 2003 (COFINS) podem ser utilizados no desconto dos valores devidos sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.*

**Acórdão nº 3402-010.944 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013 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.*

Ante todo o exposto, voto no sentido de reverter a glosa dos créditos sobre materiais refratários.

**Dos materiais explosivos**

Em relação aos explosivos utilizados para extração mineral (extração do calcário), deve-se registrar que os valores de IPI passíveis de creditamento são aqueles decorrentes de

aquisições de insumos direcionados a *processo 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.*

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 aperfeiçoamento para consumo (...)*

A extração de recursos naturais situa-se no setor primário, precedendo a fase de industrialização característica do setor secundário. Por se tratar da obtenção de insumos em estado bruto, sem beneficiamento fabril, a atividade extrativa não usufrui da não cumulatividade do IPI. Esse regime tributário passa a incidir apenas quando a matéria-prima é submetida ao processo de transformação industrial.

Em verdade, o critério definidor da industrialização para fins de IPI reside na natureza das operações realizadas sobre os insumos — como modificação, aperfeiçoamento ou alteração estética e funcional — e não no destino final do produto.

Portanto, a extração de calcário não se transmuda em atividade industrial pelo simples fato de o mineral ser destinado à fabricação posterior de cimento. O ciclo industrial propriamente dito apenas se inaugura com a mistura e o tratamento dos minerais; a fase antecedente permanece estritamente no campo da 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.

#### ***Da necessidade de perícia***

Inexiste a necessidade de dilação probatória mediante perícia técnica, uma vez que os elementos de convicção constantes nos autos são suficientes para o deslinde da controvérsia. Este julgador firmou seu convencimento de forma plena, não remanescendo pontos obscuros ou dúvidas que justifiquem a produção de prova pericial.

#### **Do dispositivo**

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas de créditos sobre coque calcinado de petróleo, sobre materiais refratários e sobre bolas de aço.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Renan Gomes Rego**