



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.901035/2019-94
ACÓRDÃO	3101-004.658 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CSN CIMENTOS BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

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.

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.

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.

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 maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes aos custos com bolas de aço, com os materiais refratários e com coque de petróleo. Vencido o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho (relator) quanto à reversão das glosas dos custos com bolas de aço, com os materiais refratários e com coque de petróleo. Vencido o Conselheiro Ramon Silva Cunha quanto à reversão dos custos com bolas de aço e com os materiais refratários. Designado o Conselheiro Renan Gomes Rego para redigir o voto vencedor, quanto às reversões das glosas dos custos com bolas de aço, com os materiais refratários e com coque de petróleo.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego - Presidente e Relator

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

RELATÓRIO

Como forma de elucidar os fatos ocorridos, colaciono o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

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 00389.53488.190418.1.1.01-4686, no montante de R\$ 268.538,23, e não homologou parte da compensação declarada na DCOMP 34392.01209.040618.1.7.01-0226, gerando a cobrança ora contestada de R\$ 240.592,84 (valor original) em débitos da contribuinte.

O crédito solicitado diz respeito ao saldo credor do 2º trimestre de 2013, apurado pelo estabelecimento de CNPJ: 60.869.336/0081-00.

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, combustíveis, entre outros. Regularmente cientificada do deferimento parcial de seu pleito, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, onde sustentou a ilegitimidade da glosa de créditos de IPI relativos a insumos consumidos no processo de industrialização do cimento, especialmente materiais refratários e determinadas peças de máquinas e equipamentos.

A 27ª Turma da DRJ/08 julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão nº 108-032570, de 22 de novembro de 2022, cuja ementa foi assim vazada:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

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. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Irresignado com a decisão proferida, a recorrente interpôs recurso voluntário defendendo que a controvérsia central reside na interpretação do art. 226, I, do RIPI (Decreto nº 7.212/2010), à luz do art. 153, IV, §3º da CF/88 e do art. 49 do CTN, que consagram a não cumulatividade do IPI.

Sustenta que produtos intermediários são aqueles consumidos no processo de industrialização, ainda que não se integrem fisicamente ao produto final. A única vedação legal refere-se a bens classificados no ativo permanente.

Afirma que o acórdão recorrido aplicou restrições fundadas no Parecer Normativo CST nº 65/1979, que exige “contato direto” com o produto em fabricação e desgaste imediato, requisitos não previstos em lei.

Quanto às peças e partes de máquinas (correias transportadoras, mangas filtrantes, bolas de aço), sustentou serem essenciais ao processo produtivo, que sofrem desgaste direto e acelerado, possuem vida útil curta, não se enquadram como ativo imobilizado. Logo, atendem aos critérios do próprio PN CST nº 65/79.

Relativamente aos materiais refratários, argumentou que mantêm contato direto com o clínquer em altas temperaturas, sofrem desgaste intenso, fragmentos se incorporam ao produto final, são consumidos no processo industrial e não se confundem com partes do forno nem com bens do ativo permanente.

Por fim, quanto ao coque de petróleo, afirma que é consumido no processo produtivo do cimento, interage fisicamente com a matéria-prima, seus resíduos integram o clínquer. Assim sendo, caracteriza-se como matéria-prima ou produto intermediário, gerando direito ao creditamento do IPI.

Termina a petição recursal afirmando que os insumos glosados se enquadram como produtos intermediários consumidos no processo de industrialização, atendendo aos requisitos do art. 226 do RIPI, sendo ilegítima a glosa dos créditos de IPI.

O processo foi sorteado a este relator, nos termos regimentais.

Este é o breve relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

Admissibilidade

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

A solução da lide passa necessariamente pelo conceito de insumo industrial.

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 – RIPI/98 (art. 147, I), esclarece que se incluem no conceito de MP e PI os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente.

Por seu turno, o Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979 (DOU de 6/11/79), norma complementar da legislação tributária, por força do inciso I do artigo 100 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN, esclarece a expressão: “consumidos no processo de industrialização”, condição para que os bens sejam considerados insumos.

(...)

‘Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários 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.’

4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma ‘matérias-primas’ e ‘produtos intermediários’ são empregados ‘stricto sensu’, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

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.

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários 'stricto sensu', ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das

operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, 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 do 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 ao 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, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram 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 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 ao ativo permanente", para o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a por 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 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 artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 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 artigo 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 do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 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 deve 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 de 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 desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

O aludido Parecer orienta no sentido de que se deve considerar no conceito de MP e PI, em sentido lato, os bens que se consumirem em decorrência de um contato físico, ou de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou a matéria no REsp 1.075.508 – SC, em sede de recurso repetitivo, cuja ementa e voto abaixo transcrevo:

"RECURSO ESPECIAL Nº 1.075.508 - SC (2008/0153290-5)

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. (grifo acrescido)

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

VOTO

(...)

O ponto nodal da atual controvérsia cinge-se à possibilidade de creditamento, a título de IPI, dos valores decorrentes da aquisição de bens destinados ao uso e consumo e ao ativo fixo do estabelecimento que, 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.

A sentença bem concluiu, ao vaticinar que:

"... não é todo o IPI pago pelas indústrias que gera creditamento.

A legislação do IPI limita o creditamento aos produtos intermediários utilizados na produção de bens industriais, isto é, produtos que tenham contato físico direto com o bem produzido - produtos que embora não se integrando ao novo produto são consumidos no processo de industrialização.

Note-se que a doutrina e a jurisprudência também adotam o conceito de crédito físico para reconhecer o direito ao creditamento.

No caso, as notas fiscais de fls. 31 a 42 indicam a compra de 'anel retenção', 'rol esfera', 'rolos con.', 'voluta em fofo inferior', 'rotor em bronze', 'selo mecânico metal duro', 'rolamento', 'facas retas', 'cilindro polido', 'jogo de palheta', 'rodizio', 'ogiva mecânica com contado para controlar' e 'palheta delta', produtos estes que não são consumidos no processo de industrialização (consigne-se que a inicial não veio acompanhada de descrição do processo produtivo da empresa), 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.

Não há, portanto, que se confundir o consumo do produto com o mero desgaste do produto.

Note-se que no caso a empresa autora é a consumidora final, pois não existe operação posterior à aquisição dos referidos produtos, e como consumidora final, deve arcar com o IPI, não havendo que se falar em creditamento.

(...)

Assim, não há que se falar em desrespeito à Constituição Federal (art. 153, § 3º), como quer a autora.

Ao contrário, se adotada a tese da autora, todo e qualquer bem adquirido pela empresa daria direito ao creditamento, o que é incompatível com o princípio da não-cumulatividade, que pressupõe o pagamento sucessivo de IPI nas várias etapas de produção." (grifos acrescidos)

Deveras, ao proferir voto-vista no Recurso Especial 608.181/SC, destaquei que:

"Trata-se de recurso especial interposto por Fábio Perini S/A Indústria e Comércio de Máquinas, com fulcro na alínea "a", do permissivo constitucional, com o intuito

de ver reformado acórdão proferido pelo egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que negou provimento à apelação da empresa ora recorrente, nos termos da ementa a seguir transcrita:

'TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. BENS DE USO E CONSUMO. DIREITO DE CREDITAMENTO.

O aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram o produto final pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização, não havendo, assim, permissão legal à utilização de crédito do IPI oriundo da aquisição de bens de uso e consumo, tais como **fitas, roldanas, correias, óleos lubrificantes, etc.**

Apelação desprovida.'

Opostos embargos de declaração pela empresa, restaram os mesmos acolhidos para fins de prequestionamento dos artigos 5º, 150, I, da Constituição Federal de 1988, 97 e 100, I, do CTN.

Nas razões do especial, sustenta a recorrente que o acórdão hostilizado contrariou o disposto no art. 49, do CTN, uma vez que 'a vedação expressa em se creditar do IPI pago na aquisição de materiais de uso e consumo, contida no Parecer 65, acabou por malferir o preceito tributário da não-cumulatividade...'. Alega ainda que a referida proibição de creditamento viola o disposto no art. 97, do CTN, posto que não houve lei majorando o tributo.

Apresentadas contrarrazões às fls. 133/135, no sentido de que, 'no que tange ao creditamento pela aquisição de bens destinados a integrar o ativo fixo, a hipótese é vedada pelo art. 147, inciso I, in fine, do atual Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98)'.

O recurso recebeu crivo positivo na instância de origem.

O e. Ministro Teori Albino Zavascki negou provimento ao recurso especial, por entender que, 'no caso concreto, o Tribunal de origem considerou que os bens de uso e consumo sofreram apenas desgaste indireto no processo produtivo', inexistindo, assim, direito ao creditamento do IPI pago na sua aquisição. (grifo acrescido)

Pedi vista dos autos para melhor exame da matéria.

Primeiramente, impende transcrever excerto do voto-condutor que delineou o contexto fático-probatório constante dos autos:

'A controvérsia centra-se no direito ao creditamento de IPI na aquisição de bens de uso e consumo que sofrem desgaste indireto no processo de industrialização.

O IPI é um imposto não cumulativo, por expressa disposição constitucional, o que implica dizer que deve ser compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (CF/88, art. 153, §3º, II).

A questão é saber se cabe algum creditamento para ser abatido do IPI devido sobre o produto industrial no caso de bens de uso e consumo que, 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.

Com respeito à questão, dispõe o art. 147, inciso I, do RIPI (Decreto 2.637/98) que os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e 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.

Assim, 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.

Portanto, não há como reconhecer o direito ao creditamento de IPI dos bens de uso e consumo que sofrem apenas desgaste indireto no processo produtivo, tais como fitas, roldanas, **correias**, óleos lubrificantes, etc.

(...)

Dessarte, a impossibilidade de creditamento do IPI referente a produtos intermediários que se exaurem gradualmente durante o processo produtivo, agregando-se apenas indiretamente ao produto final, não viola o princípio da não-cumulatividade do IPI.' (grifos acrescentados)

No recurso especial, a empresa alega que 'os materiais de uso e consumo, dentre eles fitas, roldanas, produtos químicos, etc., não se integram ao produto final, mas agregam-se a ele em razão do custo de produção, integrando o produto final'. Segundo a ora recorrente, inexistente expressa vedação constitucional ao creditamento do IPI referente a entrada de bens no ativo imobilizado da empresa. Aduz que deve ser creditado o valor do IPI efetivamente pago na aquisição dos materiais de uso e consumo incorporados financeiramente aos produtos finais.

O Decreto 2.367/98, que revogou o Decreto 87.981/82 (Regulamento do IPI), aplicável, in casu, assim dispunha:

'Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

(...)' 'Art. 147. 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 matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e 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;'

Sobre o tema manifestou-se Aroldo Gomes de Matos, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 81, Junho de 2002, litteris:

'omissis

8. Os Bens e Produtos que geram Créditos Presumidos Geram "créditos básicos" do IPI, conforme dispõe o art. 147 do Decreto nº 2.637 (RIPI/98), os bens e insumos empregados no processo de industrialização de produtos tributados, a saber:

'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 matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e 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.' Tais bens e insumos, designados genericamente como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, são inúmeros, tendo o vetusto Parecer Normativo CST nº 181/74 elencado os seguintes:

'Entre outros, admitem o crédito do imposto, desde que utilizados na fabricação de produtos tributados: varetas de latão, ferro e estanho, eletrodos e oxigênio, utilizados em solda; abrilhantadores, ácidos, bissulfito de sódio, carbonatos, cianetos, sais, cloretos, sulfatos e outras substâncias empregadas na formação de banhos para cromagem e niquelagem de peças; terra diatomácea sulfato ferroso, carvão ativo e ativado e placas filtrantes, empregados na filtragem de bebidas e que se utilizam ao término de cada etapa do processo industrial; soda cáustica, detergentes e sabões, utilizados na lavagem de garrafas; lixas para polimento de artefatos de madeira e metal, que se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial: bentonita, carvão Cardiff, 'espaguete de cera de camaúba', mogul, corfix, óleo de oiticica, 'terra tipo Lisboa', óxido de ferro, silicato de sódio alcalino e outros produtos que se consomem nas areias de moldagem, bem como placas refratárias para canais de lingoteiras, materiais esses empregados em processos de fundição de peças de metal, quando se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial'

Ainda consoante esse Parecer Normativo, não geram crédito:

'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: lima, rebolos, lâminas de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos, etc.'

O rol dos produtos que geram crédito, retromencionados, não é, a toda evidência, exaustivo, *numerus clausus*, podendo nele ser incluídos quaisquer outros, desde que participem e sejam consumidos no processo de industrialização.

Por outro lado, a lista dos supostamente excluídos vem sofrendo reparos ao longo do tempo por inúmeras decisões judiciais, dentre os quais:

- materiais refratários consumidos no processo industrial, de maneira lenta mas integrando o novo produto, e não compondo o ativo fixo;
- sucata de papel, utilizada para a fabricação de outros produtos;
- máquinas e equipamentos, com vida útil inferior a doze meses, adquiridos para emprego na industrialização em geral;
- lixas, lâminas de serra, etc., desde que não integrantes do ativo fixo e que sofram alterações em função da ação exercida sobre os produtos em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, tais como o desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas;
- produtos adquiridos de pessoas físicas por empresa produtora;
- óleo diesel e energia elétrica (vide também a MP nº 2.202-2/2001, art. 1º, inc. I, adiante transcrito).

Hugo de Brito Machado, comentando sobre a não-cumulatividade do IPI, ao definir os insumos que dão direito a créditos, assim asseverou:

'Objetivando superar dificuldades de interpretação, o Regulamento do IPI estabeleceu que entre as matérias-primas e produtos intermediários cuja entrada enseja o crédito do imposto, estão 'aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente' (art. 82, item I),

Ficou, assim, afastado o rigor do sistema de crédito físico. O direito ao crédito já não depende de integração física do insumo ao produto. Basta que a matéria-prima ou produto intermediário tenha sido consumido no processo de industrialização, e não se exige que o tenha sido imediata e integralmente, como ocorria em face de legislação anterior.' (grifo nosso)

Nessas condições, geram 'créditos básicos' as incidências do IPI sobre bens (excluídos os compreendidos no ativo permanente) e insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem), adquiridos e consumidos no

processo industrial. Já os não-tributados (com imunidade, isenção, não-incidência - 'N. T.' - e alíquota zero), embora omitidos no citado Parecer Normativo, implicam 'créditos presumidos', tudo em homenagem ao princípio constitucional da não-cumulatividade desse imposto.' (págs. 15/17)

Destarte, a interpretação sistemática do art. 147 do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/88) revela a expressa vedação à utilização de créditos do IPI oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa, não se vislumbrando a ofensa aos dispositivos legais apontados.

Neste sentido, confirmam-se, à guisa de exemplo, os seguintes julgados desta Corte:

'TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CREDITAMENTO DO IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE 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.

III - '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 nº 30.398/PR, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 07/03/1994).

IV - Recurso especial improvido. (RESP 500076/PR; Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 15.03.2004)

'RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE - ALÍNEAS "A" E "C" - TRIBUTÁRIO - IPI - AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA, NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO E BENS DE PRODUÇÃO CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO - CRÉDITO - COMPENSAÇÃO - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 49 DO CTN - IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE BENS INTEGRANTES DO ATIVO PERMANENTE - ART. 147 DO DECRETO N. 2.637/98 - AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DO ARTIGO 108, I, DO CTN - ARTS. 66 DA LEI N. 8.383/91 E 73 E 74 DA LEI N. 9.420/96 - INAPLICABILIDADE À HIPÓTESE - NON REFORMATIO IN PEJUS - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADA.

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 .

Aplicam-se os mesmos fundamentos, dessarte, para o não conhecimento do recurso pela letra "c". (grifo nosso)

omissis

Recurso especial do contribuinte não conhecido." (RESP 497187/SC, Rel. Min Franciulli Netto, DJ de 08.09.2003)

Com essas considerações, ACOMPANHO o relator para negar provimento ao recurso especial."

Destarte, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente" .

Dessume-se da norma inculpada no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

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

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

1. É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça 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.

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, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

Uma vez tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do artigo 543-C, do CPC, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção, aos Tribunais Regionais Federais, com fins de cumprimento do disposto no § 7º, do artigo 543-C, do Codex Processual (arts. 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008)."

Importante ressaltar que, no caso concreto, o STJ decidiu sobre o direito de crédito de insumos de empresa produtora de autopeças, que desejava ver reconhecido o direito ao creditamento na aquisição de insumos tais como: "*anéis de retenção, rolos de esfera, rotores, selos mecânicos, brocas, hastes, cilindros, ogivas, palhetas, e outros que se desgastam no processo produtivo*", bens que sofrem desgaste de forma indireta no processo produtivo. O desgaste

indireto desses insumos no processo produtivo é ponto incontroverso, admitido pela autora daquela ação e mencionado diversas vezes no relatório e voto do julgador do STJ.

E o resultado do julgamento da corte superior foi por não reconhecer o direito de crédito do IPI nas aquisições de tais insumos, que, inequivocamente, se desgastam nos processos de industrialização, **mas de forma indireta**.

Observe-se que a decisão do STJ ratificou os termos do acórdão do TRF da 4ª Região, que, inequivocamente, adotou o entendimento de ser necessário, para ensejar o direito de crédito do IPI, que o desgaste do insumo decorra do contato físico direto com o bem produzido.

Portanto, conclui-se que o colegiado *a quo* não deu a correta interpretação ao repetitivo do STJ. A leitura atenta da decisão judicial leva à conclusão de que aquele tribunal superior adotou o entendimento de que é necessário, para ensejar direito ao creditamento em foco, que o consumo ou o desgaste físico/químico do insumo ocorra diretamente, ou seja, em razão do contato direto com o produto em fabricação. Esse é o sentido do termo desgaste direto, diversas vezes empregado pelo Ministro Luiz Fux em seu voto.

Com base nas seguintes as premissas:

- a) **Impossibilidade de creditamento do IPI referente a produtos intermediários que se exaurem gradualmente durante o processo produtivo, agregando-se apenas indiretamente ao produto final; e**
- b) **É vedada a utilização de créditos do IPI, oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa.**

Passa-se à análise dos itens glosados.

Correias Transportadoras, Mangas Filtrantes e Bolas de aço

No Acórdão nº 9303-015.101, tratei desse tema como relator e utilizei das mesmas premissas acima mencionada. De forma que utilizo a *ratio decidendi* daquele acórdão, *mutatis mutandis* fundamentar esse capítulo recursal, *verbis*:

Muito feliz foi a interpretação do julgador apresentada pela Fazenda Nacional em contrarrazões, que peço *vênia* para reproduzir:

No julgador, bem faz-se a distinção entre “consumo” do produto e o “mero desgaste” indireto do produto sem ação direta no processo produtivo, que é o caso das correias transportadoras, e que, por isso, não geram direito a crédito de IPI. Do mencionado julgador destaca-se o excerto abaixo transcrito.

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 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.

Outrossim, o entendimento fixado no Parecer Normativo CST nº 65/79 é de que 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.

Ademais, apesar de as correias transportadoras serem essenciais ao processo produtivo, não agregam qualquer característica ao produto, mas sim ao equipamento/máquina utilizada na produção do minério de ferro.

(...)

Por todo mencionado, conclui-se que a lei não autorizou crédito presumido de IPI na aquisição de quaisquer insumos. Para fins da legislação do IPI, produtos intermediários são os bens utilizados diretamente na produção do produto final, integrando-o diretamente ou consumidos no processo produtivo em contado direto com o que está sendo fabricado. Neste conceito não se subsomem as peças de máquinas como as mantas das esteiras transportadoras que, embora sofram desgaste com a matéria prima de mineradora, a rocha, não são produtos, mas sim peças de máquinas.

Conforme dito pela recorrente no recurso especial, as mantas são partes/componentes do maquinário utilizado no transporte do minério.

Como se viu ao longo do feito, as correias transportadoras – para cujo funcionamento as mantas são indispensáveis – têm por função precípua levar o minério de ferro até o local onde será beneficiado e, posteriormente, até o ponto de carregamento e embarque nos vagões ferroviários, estando, desta forma, intimamente integradas ao processo produtivo da Recorrente.

(...)

Assim, embora as mantas sejam parte componente do maquinário utilizado, isto não impede que sejam elas concebidas autonomamente, eis que são assim (autonomamente) adquiridas e, da mesma forma, consumidas no processo produtivo, para cujo desenvolvimento são essenciais

Nos termos do REsp 1.075.508 – SC, julgado em sede de recurso repetitivo, partes/peças de máquinas/equipamentos não sofrem desgaste direito no processo produtivo e sim indireto.

No caso, as notas fiscais de fls. 31 a 42 indicam a compra de 'anel retenção', 'rol esfera', 'rolos con.', 'voluta em fofo inferior', 'rotor em bronze', 'selo mecânico metal duro', 'rolamento', 'facas retas', 'cilindro polido', 'jogo de palheta', 'rodizio', 'ogiva mecânica com contado para controlar' e 'palheta delta', produtos estes que não são consumidos no processo de industrialização (consigne-se que a inicial não veio acompanhada de descrição do processo produtivo da empresa), 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.

(...)

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.

É considerado produto intermediário o bem que sofra ação direta sobre o produto em fabricação, regra posta no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

Pela simples lógica interpretativa, as mantas das correias transportadoras não são produtos intermediários, por não sofrerem desgaste direto no processo produtivo da recorrente.

Em outras linhas, os gastos com as mantas das correias transportadoras não podem ser computados no cálculo do crédito escritural do IPI porque não se revestem a condição de produto intermediário, conceituados pela legislação do IPI, como já explicado.

Com efeito, o valor correspondente a esses custos deve ser considerado como gastos gerais de fabricação, ou custos indiretos incorridos na produção. Desse modo, tais custos devem ser observados quando da apuração dos valores dos estoques finais dos produtos industrializados, mas não como sendo produto intermediário empregado nestes, mas como peças de máquinas.

Por fim, chamo a atenção para a [NBC TG 27 \(R4\)](#) (item 8), que ao tratar de peças sobressalentes, equipamentos de manutenção e ferramentas, que podem ser usados **somente em conexão com um item do ativo imobilizado** devem ser registrados como **ativo imobilizado**.

A regra geral para o registro desses itens segue estes critérios:

- **Uso Específico:** Se as peças ou equipamentos são exclusivos para um determinado item do imobilizado, eles são contabilizados como tal, independentemente do tempo de uso.

- **Expectativa de Uso:** Mesmo que não sejam exclusivos, se a entidade espera utilizar esses sobressalentes e equipamentos por **mais de um período** (geralmente um ano), eles também devem ser classificados como imobilizado.
- **Contraste com Estoque:** Peças de reposição e equipamentos de manutenção de uso comum ou rotineiro (como filtros e óleos) que são consumidos rapidamente costumam ser registrados como **estoque** e reconhecidos no resultado conforme o consumo.

Essa classificação é importante porque, ao serem registrados no imobilizado, esses itens ficam sujeitos à **depreciação** junto com o ativo principal ou separadamente, caso tenham vida útil distinta.

Logo, seja por não sofrerem desgaste direto no processo produtivo da recorrente e sim consumidos naquele processo, seja por serem considerados ativo imobilizado, as correias transportadoras, mangas filtrantes e bolas de aço, não são considerados matéria-prima ou produto intermediário. Sendo legítimas as glosas referentes a esses custos.

Materiais Refratários.

No que concerne ao material refratário, tratar-se de revestimentos aplicados nos fornos industriais — tais como concreto refratário, tijolos refratários e argamassa refratária — utilizados pela contribuinte com a finalidade de promover o isolamento térmico das estruturas, evitando a dissipação de calor para o meio externo e assegurando a manutenção da temperatura interna indispensável ao adequado processo de fabricação do cimento.

Tais materiais, além de exercerem função essencial à estabilidade térmica do processo produtivo, mantêm contato com o produto em elaboração no curso da industrialização. O desgaste a que se submetem não é objeto de controvérsia por parte da autoridade fiscal, uma vez que, ao longo do processo fabril, sofrem deterioração progressiva até o completo exaurimento de sua utilidade e de suas propriedades físicas, tornando-se imprestáveis e exigindo substituição periódica.

Já havia julgado em sentido oposto ao que vou me posicionar neste julgamento. Minha mudança de entendimento se deve a coerência de raciocínio acerca de que o desgaste dos materiais refratários deve ser tratado da mesma forma que tratei os bens anteriores. Ou seja, uma despesa ligada à manutenção do equipamento. Os materiais refratários são destinados ao reparo dos fornos e demais instalações, devendo ter o mesmo destino que “máquinas, equipamentos e instalações, suas partes, peças e acessórios” mencionado no REsp 1.075.508 – SC.

Por derradeiro, trago à baila o Acórdão nº 9303-016.539, de 18 de fevereiro de 2025:

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

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

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25): I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

O aproveitamento do crédito do IPI dos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

Os materiais refratários se desgastam por conta de sua aplicação direta na linha produtiva principal. No entanto, não é o suficiente para se enquadrar na categoria de “produtos intermediários”, pois o refratário não agrega qualquer característica ao produto, mas sim ao equipamento: proteção das altas temperaturas, resistência à abrasão e isolamento térmico.

Assim, são acessórios ao forno industrial e aos demais equipamentos, todos integrantes do ativo imobilizado, razão pela qual não geram direito ao crédito de IPI.

Os refratários colocados no interior de fornos têm a função de proteger a parede metálica do forno, evitando o seu derretimento, ataque químico e perda de calor. E a função dos fornos é: a queima de combustível gerando calor, que se pretende transferir a uma substância que se quer aquecer. Logo, o refratário faz parte do equipamento, e este tem a função de transferir calor gerado pela queima do combustível para a substância de interesse.

Não se questiona que o refratário tem contato com o produto, contudo este contato não tem o objetivo de agregar ao produto alguma característica especial. O fato de ocorrer ou não contato com o produto fabricado não modifica as qualidades ou características tecnológicas dos refratários, que de qualquer maneira não podem ser incluídos entre as matérias-primas e os produtos intermediários a que se refere a segunda parte do art. 226 do RIPI/2010.

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

(...)

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

DIREITO AO CRÉDITO. MATERIAIS REFRATÁRIOS. INEXISTÊNCIA.

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.

Em suma, não se trata de afastar a essencialidade ou o consumo no processo industrial, mas sim de que os materiais refratários não se agregam ao produto final fabricado, não são consumidos de forma imediata (direta) e integral durante o processo de industrialização.

Ex positis, nego provimento ao capítulo recursal.

Coque de Petróleo

Sobre a possibilidade de creditamento dos custos com coque de petróleo na produção de cimento, já me pronunciei no Acórdão nº 9303-015.692, de 10 de setembro de 2024. Por manter minha opinião sobre a questão, aduzo as razões de decidir daquele julgamento para fundamentar esse capítulo recursal.

A lide posta nos autos se restringe à análise do enquadramento do “coque de petróleo” como produto intermediário para produção de cimento, sendo gerador de crédito do IPI.

O Acórdão recorrido admitiu o creditamento de IPI na entrada de coque de petróleo, utilizado como combustível no processo produtivo, “...pois que tal produto, conforme laudos técnicos apresentados, se mistura ao produto final, sendo indispensável para a produção do cimento.”

Já o paradigma - **3402-008.703** – da mesma sociedade, analisando a mesma documentação técnica, considerou que não ficou afastada a premissa de que o coque de petróleo é utilizado como combustível no processo produtivo da empresa, não se enquadrando no conceito de matéria-prima por não integrar diretamente o produto em produção (cimento). Aduziu que somente as cinzas decorrentes da queima do coque passam a fazer parte de um dos elementos do cimento (clinker), mas não por uma ação direta do coque sobre o cimento, como matéria prima. Por essa razão, indeferiu o creditamento pretendido.

Essa matéria foi enfrentada com maestria pelo voto vencedor do Acórdão nº 3301-012.491, de 26 de abril de 2023. Por entender que a decisão proferida naquela decisão 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, *in verbis*:

Como a recorrente desenvolve atividade industrial, ou seja, produz cimento a partir da lavra e exploração de jazidas minerais, teria direito ao aproveitamento de créditos do IPI, nos termos da Lei nº 9.779/99, que assim dispõe:

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.

De acordo com esse dispositivo, o industrial tem direito aproveitar créditos do IPI incidente sobre aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização de produto isento ou tributado à alíquota zero.

O referido RIPI, assim dispõe, sobre créditos básicos e insumos:

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;

(...)

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

(...).

Art. 610. Consideram-se bens de produção (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-Lei no 34, de 1966, art. 2º, alteração 1):

I-as matérias-primas;

II-os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;

III-os produtos destinados a embalagem e acondicionamento;

IV-as ferramentas, empregadas no processo industrial, exceto as manuais; e

V-as máquinas, instrumentos, aparelhos e equipamentos, inclusive suas peças, partes e outros componentes, que se destinem a emprego no processo industrial.

Já o Parecer Normativo CST Nº 65, de 1979, que interpretou estes dispositivos legais, assim concluiu:

“...

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.”

No presente caso, o coque de petróleo utilizado como combustível, ao se queimar não exerce ação direta sobre o cimento nem tem contato direto ou indireto com este produto, assim como as cinzas resultantes da combustão. Aliás, o Relatório Técnico 115 562-205, elaborado pelo Instituto de Pesquisas e Tecnologias Laboratório de Materiais de Construção Civil CT-OBRAS (IPT), às fls. 170/268 carreado aos autos pela própria recorrente, demonstra e comprova que o coque de petróleo é um tipo de combustível, largamente utilizado na indústria do cimento, aqui no Brasil e no exterior. O laudo, assim, definiu esse produto:

COQUE DE PETRÓLEO ("petroleum coke" ou "petcoke"): subproduto da destilação do petróleo cru num processo denominado craking ou coqueificação, utilizado preponderantemente como combustível, haja vista sua propriedade de fácil liberação de energia no processo de combustão. Das várias utilizações do coque de petróleo como combustível destacam-se o uso na co-geração em refinarias para a produção de eletricidade, como combustível nos fornos de produção de clínquer, nas fornalhas de centrais hidrelétricas, dentre outras.

O fato de as cinzas resultantes da sua combustão serem misturadas à produção do clínquer, matéria prima da fabricação do cimento, com o objetivo de reduzir o impacto da emissão de gases e metais do forno, não o torna produto intermediário e muito menos matéria prima para fabricação do cimento.

Assim, demonstrado e provado que o coque de petróleo não constitui matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização do cimento, e, portanto, não se enquadra no art. 11 da Lei nº 9.779/99, a glosa dos créditos do IPI deve ser mantida.

Trago à baila, para fins de consolidar a decisão, parte da *ratio decidendi* do acórdão paradigma, que é da mesma sociedade e analisou os mesmos objetos de prova.

Atentando-se para o mérito, observa-se que o laudo técnico anexado pela empresa nos presentes autos realmente não gera dúvida quanto à natureza de combustível do coque de petróleo no processo de produção do cimento da pessoa jurídica. A natureza técnica de combustível é reiteradamente confirmada no laudo técnico do Instituto de Pesquisa Tecnológicas, no qual afirma:

3.3 Informações gerais sobre o uso do coque na indústria cimenteira

No Brasil, o coque de petróleo é responsável por grande parte da energia térmica consumida na indústria de cimento. Em outros países, também assume posição importante, como apresenta a Tabela 2, a seguir:

Tabela 2: Energia térmica consumida na indústria do cimento, em diferentes países (CH2MHILL, 2002)

País	Energia térmica consumida na indústria cimenteira, em %
Espanha	88
Brasil	85
Turquia	70
Itália	45
França	30
México	20
EUA	15
Canadá, Alemanha, Japão e Chile	10

Além disso, a indústria de cimento é o segundo maior consumidor de coque de petróleo de alto enxofre como combustível, tanto puro quanto misturado a outros combustíveis, como carvão mineral ou óleo pesado (CH2MHILL, 2002), não necessitando de sistemas de tratamento de efluentes gasosos sulfurosos. No Brasil, conforme o Balanço Energético Nacional do Ministério das Minas e Energia (MME, 2003 *in* Santos, 2007), a indústria de cimento aumentou o seu consumo de coque de petróleo, como combustível (Figura 2).

Devido à sua natureza química e à elevada temperatura do processo, considera-se que todo o coque de petróleo seja consumido na etapa de clinquerização. Na **combustão**, e justamente para produzir este efeito durante a sua participação direta na fabricação do clínquer, o coque de petróleo sofre imediata alteração na composição química, com desgaste e perda de suas propriedades físicas e químicas. Carbono e hidrogênio presentes no **coque são consumidos no processo de queima**, com geração de calor capaz de manter a temperatura de clinquerização, enquanto que os constituintes das cinzas são incorporados ao clínquer.

A clinquerização também pode ser realizada utilizando-se energia elétrica como fontes de energia alternativa. Entretanto, por razões de viabilidade econômica, essa opção não é praticada em escala industrial, limitando-se à aplicação em estudos de clinquerização em escala laboratorial.

Neste processo, as cinzas e outros elementos gerados pela queima do coque e dos outros combustíveis são incorporados ao clínquer, resultante da reação dos compostos presentes na farinha. A literatura indica a ocorrência de integração das cinzas decorrentes da queima do coque no clínquer, com elevado grau de incorporação (CH2MHILL, 2002). Esta mesma referência aponta que os fornos de cimento, diferente de outros fornos e caldeiras industriais, têm como característica a interação entre matéria-prima e gases de combustão, possibilitando que grande parte do enxofre e metais presentes na massa do coque sejam incorporados ao clínquer durante a queima, reduzindo o impacto da emissão de gases e metais do forno.

Assim, a documentação técnica anexada pela Recorrente aos presentes autos não afasta a premissa da qual partiu a fiscalização para a glosa do crédito, no sentido de que o coque de petróleo é utilizado como combustível no processo produtivo

da empresa, não se enquadrando no conceito de matéria-prima por não integrar diretamente o produto em produção (cimento). Ao contrário do que afirma a Recorrente em suas defesas, a documentação técnica apresentada não é suficiente para gerar dúvida quanto à natureza de combustível do coque de petróleo. Somente as cinzas decorrentes da queima do coque passam a fazer parte de um dos elementos do cimento (clínquer), mas não por uma ação direta do coque sobre o cimento, como matéria prima.

A necessidade da ação direta do produto para ser admitido como matéria prima é reiteradamente confirmada por este Conselho, como se depreende a título exemplificativo das manifestações abaixo colacionadas, inclusive desta turma julgadora:

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 propriedade físicas e químicas, e não sejam parte do ativo imobilizado.** (Número do Processo 11080.732116/2013-16. Data da Sessão 28/04/2021 Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz Nº Acórdão 3402-008.325 - grifei)

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).

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. (Numero do processo:13876.000530/2006-02. Data da sessão 17/04/2019 Relator Vinícius Guimarães Acórdão 3003-000.244 – grifei)

Em conformidade com o art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/99, adoto aqui as razões de decidir bem delineadas pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz na relatoria do Acórdão 3402-008.325 em torno da premissa jurídica adotada quanto ao creditamento do IPI:

Lembremos a legislação a respeito do assunto.

O artigo 82, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº87.981, de 1982 (RIPI/82), cuja redação foi repetida nos regulamento subsequentes, determinava que:

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº4,502, de 1964, art, 25);

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de ai/quota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e 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.

Diante de muitas dúvidas e disputas, o alcance da expressão "consumidos no processo de industrialização", ela foi fixada no Parecer Normativo CST nº 65/79, nos seguintes termos:

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos 'que embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.' (...)

10.2 - A expressão 'consumidos...' há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde de que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo. (...)

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 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

Alcançando mais especificamente o ponto das ferramentas, partes e peças de máquinas, é amplamente conhecido o conteúdo do Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, publicado no DOU de 23.10.74, quando dispõe que "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."

Ocorre que em 23 de setembro de 2009, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou o REsp 1.075.508 na sistemática dos recursos repetitivos, cuja controvérsia era justamente a ora sob análise: a empresa buscou a tutela do Poder Judiciário para tomar crédito de componentes do maquinário que sofrem o desgaste no processo produtivo, porém, naquele caso, sem contato físico direto com o produto em fabricação. Nesta oportunidade, o relator do caso, Ministro Luis Fux, destacou que a legislação do IPI afastou o rigor da regra do crédito físico, concluindo 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."

Portanto, no caso julgado pelo STJ, foi negado provimento ao recurso especial do Contribuinte, pois aqueles itens de maquinário em julgamento só sofriam desgaste indireto no processo industrial. Ou seja, não foi pelo fato de se tratar de item de maquinário que o crédito foi entendido como indevido, mas sim pelo fato de seu desgaste não decorrer de contato físico direto com a produção. Vale dizer, foi afastada a interpretação constante nos atos interpretativos da Receita Federal no sentido de que nunca componentes do maquinários poderiam gerar direito ao crédito.

Foi trazida, assim, a seguinte interpretação vinculante ao CARF (cf. artigo 62, §2º do seu Regimento Interno) para fins de crédito do IPI: não é possível o creditamento pelas aquisições de produtos intermediários (dentre eles, possivelmente, componentes de maquinário) que só indiretamente façam parte da industrialização (e.g. lubrificantes para máquinas, no contexto da indústria de metais). De outro lado, darão direito ao crédito as aquisições de produtos intermediários que diretamente exerçam ação sobre o produto industrializado, desgastando-se ou consumindo-se. Lembrando sempre que em qualquer situação o item somente será passível de creditamento se não fizer parte do ativo imobilizado da empresa.

Usando como base tal dicotomia - embora não seja possível ainda falar em uma jurisprudência uníssona -, passaram a ser julgados muitos casos por este Conselho (e.g. Acórdão 3402-004.295, de 24/07/2020; Acórdão 3402-002.831, de 25/01/2016; Acórdão 3302-005.316, de 21/03/2018; Acórdão 3401-005.702, de 29/01/2019; Acórdão 3302-007.478, de 20/08/2019; Acórdão 3301-004.064, de 27/10/2017), seja para conceder ou para negar o crédito de IPI, fazendo normalmente expressa menção ao citado julgamento do STJ. Inclusive a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu decisão adotando a diferenciação entre consumo direto e consumo indireto do produto intermediário no Acórdão 9303006.958, em sessão de 13/06/2018, com a seguinte conclusão: “as partes ou peças de reposição de máquinas e equipamentos que não se desgastam imediata e integralmente durante o processo produtivo não geram direito a creditamento.” (grifei)

Em razão dos fundamentos apresentados, nego o capítulo recursal e mantenho as glosas referentes aos custos com a aquisição de “coque de petróleo” do cálculo do crédito do IPI.

Conclusão

Com base nas razões expendidas, conheço do recurso voluntário, para negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Renan Gomes Rego, redator designado

Em que pese as muito bem lançadas razões de decidir da eminente Relatora, ousa discordar somente quanto a sua posição acerca da possibilidade de creditamento dos gastos com bolas de aço, com os materiais refratários e com coque de petróleo, considerando o processo fabril da parte recorrente, nos termos da legislação do IPI.

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 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.

Dos materiais refratários

Por outro lado, os materiais refratários (tais como tijolos, argamassa e concreto) são submetidos 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 REFRACTORIOS 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 REFRACTORIOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. OS MATERIAIS REFRACTORIOS 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 REFRACTORIOS. 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 nº's 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.

Das bolas de aço

Conforme detalhando no Laudo Técnico acostado aos autos, 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.

Do dispositivo

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de créditos sobre os gastos com bolas de aço, com os materiais refratários e com coque de petróleo.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego

DOCUMENTO VALIDADO