



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10480.901966/2017-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.925 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

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

CRÉDITOS DE IPI SOBRE MP, PI E ME. ART. 226, INC. I, DO RIPI/2010

Os estabelecimentos industriais e equiparados podem se creditar do IPI relativo à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquirido para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo imobilizado.

IPI. CRÉDITO BÁSICO. COQUE DE PETRÓLEO. COMBUSTÍVEL. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com aquisição de coque de petróleo utilizado como combustível na industrialização de bens destinados à venda não geram créditos de IPI por não se enquadrar como insumo de produção.

SÚMULA CARF Nº 242

Afasta-se o direito ao creditamento de IPI de bens que não se incorporam ao produto final nem são imediata e integralmente consumidos em razão de um contato direto com o produto em elaboração, conforme os fundamentos da decisão do STJ no Recurso Especial nº 1.075.508/SC.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Bruno Minoru Takii (relator), Rachel Freixo Chaves e Keli Campos de

Lima, que lhe davam provimento parcial para reverter as glosas sobre o coque de petróleo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro.

*Assinado Digitalmente*

**Bruno Minoru Takii** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marcio Jose Pinto Ribeiro – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

Paulo Guilherme Derouledede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Bruno Minoru Takii, Jorge Luis Cabral (substituto[a] integral), Keli Campos de Lima, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Derouledede (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Rodrigo Kendi Hiramuki, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Jorge Luis Cabral.

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos processuais, adoto o relatório trazido pela DRJ em seu acórdão:

Em análise no presente processo o litígio decorrente de Despacho Decisório emitido quando da análise do(s) PER/DCOMP nº 11100.40822.301115.1.5.01-0726, transmitido(s) para utilização do saldo credor do IPI apurado no 2º trimestre/2015, com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.779/99, sendo referido saldo credor relativo ao estabelecimento nº 10.656.452/0023-95:

**1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO**

<b>CNPJ DECLARANTE</b> 10.656.452/0001-80	<b>NOME EMPRESARIAL</b> VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A	<b>CNPJ DETENTOR DO CRÉDITO</b> 10.656.452/0023-95
--	---	---

**2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP**

<b>PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO</b> 11100.40822.301115.1.5.01-0726	<b>PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO</b> 2o. Trimestre/2015	<b>TIPO DE CRÉDITO</b> Ressarcimento de IPI	<b>Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO</b> 10480-901.966/2017-11
---	---	--	---

**3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL**

Analisadas as informações prestadas no PER/DCOMP e período de apuração acima identificados, constatou-se o seguinte:

- Valor do crédito solicitado/utilizado: R\$ 1.769.621,36
  - Valor do crédito reconhecido: R\$ 620.728,46
  - O valor do crédito reconhecido foi inferior ao solicitado/utilizado em 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.
- Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página Internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual: HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 33942.12060.230715.1.3.01-2418

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP: 11100.40822.301115.1.5.01-0726

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/10/2017.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
1.148.892,90	229.778,58	316.290,21

Para informações complementares da análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), menu "Onde Encontrar", opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".

Enquadramento Legal: Art. 11 da Lei nº 9.779/99; art. 164, inciso I, do Decreto nº 4.544/2002 (RPI). Art. 74 da Lei 9.430, de 1996. Art. 43 da IN RFB nº 1.300, de 2012.

A Manifestante é produtora de cimento.

O reconhecimento parcial do direito creditório se deveu a glosas de créditos de aquisições de produtos que não atendem os requisitos para o creditamento. Após discorrer sobre as regras aplicáveis em matéria de direito de crédito de IPI, a Fiscalização decidiu pela glosa dos créditos relativos a: coque de petróleo e material refratário.

A Manifestante alegou que referidos insumos são utilizados no processo produtivo e nele se desgastam.

Aduz, com relação ao coque de petróleo, afirma que se mistura ao produto em fabricação porque sua queima resulta em substâncias que se incorporam ao clínquer sendo, este último, o cimento numa forma básica, a partir do qual é obtido o cimento Portland. E, quanto ao material refratário, afirma que têm por função permitir o funcionamento do forno de clínquer em altas temperaturas.

Argumenta, ainda, que a visão defendida na Manifestação de Inconformidade estaria no mesmo sentido do entendimento consagrado na Solução de Consulta Cosit nº 24, de 23 de janeiro de 2014.

Ao final, alega a necessidade de realização de perícia para o deslinde da controvérsia.

É o relatório, no essencial.

Em sessão de 07/10/2021, a DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente (acórdão nº 106-019.442).

Em 25/11/2021, a Recorrente apresentou seu recurso voluntário, tendo aduzido razões recursais semelhantes às trazidas em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

**I – Preliminares****I.1. – Da nulidade do auto de infração e da decisão da DRJ, e pedido de diligência**

Neste tópico, alega a Recorrente que o auto de infração seria nulo, pois teria se baseado apenas em nomenclatura utilizada nos livros fiscais/contábeis, sem estender sua análise aos pareceres técnicos que foram juntados pela empresa.

Relativamente a essa alegação, tem-se que os eventuais vícios identificados pela contribuinte não ensejam a anulação do auto de infração, uma vez que os requisitos básicos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 encontram-se preenchidos.

Já no que diz respeito à decisão da DRJ, diz a Recorrente que o acórdão seria nulo porque teria deixado de analisar alguns dos documentos que comprovariam o seu direito creditório, bem como teria negado o direito da contribuinte à realização de diligência.

Quanto à análise de documentos, não é necessário que o Julgador se expresse especificamente para que se considere que ele tenha sido analisado e rejeitado pelo Julgador, sendo que a rejeição tácita, a meu ver, trata-se de matéria de mérito e não implica nulidade do ato decisório. Para que se afaste eventual nulidade, basta que o Julgador fundamente a sua decisão, apontando os motivos pelos quais decidiu neste ou naquele sentido, conforme o princípio do livre convencimento motivado, previsto no art. 371 do CPC.

Evidentemente, se o Julgador disser que a contribuinte não juntou documentos e, ao se analisar os autos, esses forem identificados, tem-se que o Julgador se equivocou em sua premissa e que, eventual e circunstancialmente, possa haver nulidade do acórdão. Contudo, este não é o presente caso.

No que diz respeito à realização de diligência ou perícia, tem-se que o artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972 confere-lhe a natureza de faculdade do Julgador, ou seja, ela só é designada se o julgador assim entender. Desta forma, se a DRJ decidiu que as provas existentes eram suficientes para a fundamentação da decisão – sendo essa a mesma opinião deste Julgador -, essa opinião não representa cerceamento de defesa e, portanto, não há que se falar em nulidade, nos termos do art. 59, inc. II, do Decreto nº 70.235/1972.

Diante dos argumentos aqui apresentados, rejeito a preliminar suscitada.

## II – Mérito

### I.1. – Da apuração de créditos de IPI sobre MP, PI e ME – art/ 226 do RIPI/2010

De acordo com o art. 226, inc. I, do RIPI/2010, o estabelecimento industrial pode apurar créditos de IPI sobre “*matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquirido para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente*”.

No âmbito da Receita Federal, a norma administrativa padrão utilizada para interpretar os termos dispostos em lei é o Parecer CST nº 65/1979, que estabelece o seguinte entendimento:

- (a) O texto legal deve ser analisado em duas partes, sendo a primeira referente aos conceitos *strictu sensu* (restrito) de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem; já a segunda, trata dos conceitos *lato sensu* (amplo) de matéria prima e de produto intermediário;
- (b) No conceito *strictu sensu*, o emprego de MP, PI e o ME são integrados diretamente ao produto industrializado;
- (c) No conceito *lato sensu*, o emprego de MP ou PI não integram fisicamente o novo produto, mas são consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo imobilizado;
- (d) No conceito *lato sensu*, só poderão ser considerados como MP ou PI os itens que forem consumidos no contato físico direto com a mercadoria em produção;
- (e) Relativamente à expressão “consumidos”, não é necessário que a MP ou PI sejam utilizados “imediate e integralmente”, bastando, apenas, que haja desgaste/desbaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta sobre a mercadoria em produção. Essa posição, contudo, foi revista no REsp nº 1.075.508, onde prevaleceu a necessidade do consumo “imediate e integral”.

Desta forma, para que se possa chegar à conclusão de que determinado item gera créditos de IPI na forma do art. 226, inc. I, do RIPI/2010, é essencial que se esclareça a função desse item do processo produtivo, bem como se ele se integra ou não ao bem em produção e, se não se integrar, se há o seu consumo, decorrente de contato físico direto com o produto em fabricação.

Feitas essas considerações teóricas, passo à análise específica dos itens que foram objeto de glosa fiscal.

### **I.1.1. – Coque de petróleo**

De acordo com a decisão recorrida, o coque de petróleo tem como função o fornecimento de poder calorífico – ou seja, seria um combustível –, sendo que o fato de deixar resíduos sobre o produto final não seria o suficiente para concluir que ele tenha sido incorporado ao produto em elaboração e que, por isso, seria um produto intermediário:

Especificamente quanto ao Coque de Petróleo, utilizado como combustível para o funcionamento dos fornos, cabe reafirmar o que já foi antes decidido (Acórdão 106-000.225 – 13ª Turma da DRJ06, processo nº 13362.900191/2013-77, Rel. ANA ZULMIRA CHAVES SOUZA):

(...)

Diferentemente do que afirma a Manifestante, inclusive após consulta aos laudos e pareceres acostados ao presente processo, é forçoso concluir que não há demonstração, nos autos, de que o coque de petróleo se mistura ao produto em elaboração; ao contrário, o que é dito e confirmado é que ele é utilizado como combustível. E como restou acima consignado, o fato de haver resíduos do coque no produto final não é suficiente para concluir que ele tenha sido incorporado ao produto em elaboração.

Essa conclusão, contudo, não está adequada ao Parecer CST nº 65/1979, pois, a meu ver, a negativa sob esse pretexto só poderia ocorrer se o coque de petróleo fosse um combustível do processo produtivo que não entrasse em contato com o produto final. Contudo, o só fato de haver a integração do coque ao produto final, ainda que residual, é prova irrefutável de que o contato ocorre, e isso é o suficiente para diferenciar essa matéria de uma simples fonte de energia.

No laudo do Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT juntado pela Recorrente (fls. 175 e ss.), fica bastante claro que esse contato direto acontece e que, em virtude disso, há a incorporação dos resíduos da queima do coque de petróleo ao clínquer (material intermediário do cimento):

Devido à sua natureza química e à elevada temperatura do processo, considera-se que todo o coque de petróleo seja consumido na etapa de clínquerização. 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 clínquerização, enquanto que os constituintes das cinzas são incorporados ao clínquer.

Observe-se que o Parecer CST nº 65/1979 não fala da essencialidade ou relevância da incorporação do material ao produto final como critério ao creditamento, razão pela qual o *distinguishing* apresentado pela DRJ para não conceder o creditamento parece contrariar à própria orientação da Receita Federal.

Outro ponto relevante a se considerar é que o fato de haver integração física do resíduo do coque de petróleo ao clínquer qualifica o creditamento, inclusive, pela definição mais restrita, conforme bem destaca Humberto Ávila em parecer jurídico juntado pela Recorrente (fls. 274 e ss.):

### 3. O CASO CONCRETO: O DIREITO DE CREDITAMENTO DE IPI NA AQUISIÇÃO DE COQUE DE PETRÓLEO

3.1 A interpretação conferida pelo Supremo Tribunal Federal adotou uma concepção material-funcional de crédito para a não-cumulatividade do IPI. Sendo assim, são dois os critérios para a definição acerca do direito de crédito de um determinado insumo para fins de creditamento de IPI: o primeiro, o critério da vinculação do produto adquirido ao processo de industrialização que abrange os produtos que são materialmente incorporados aos produtos industrializados (integração); e, o segundo, o critério da vinculação do produto adquirido ao processo de industrialização que abrange os produtos que são materialmente consumidos no processo de industrialização (consumição).

3.2 O coque de petróleo cumpre estes dois critérios com relação à indústria de cimento. Em primeiro lugar, o coque de petróleo cumpre com o critério de integração, porque é materialmente incorporado ao produto industrializado (cimento) durante o processo produtivo. O coque de petróleo é um subproduto da destilação do petróleo cru e é utilizado preponderantemente como combustível, tendo em vista sua propriedade de fácil liberação de energia no processo de combustão. Na industrialização do cimento, o coque de petróleo é utilizado como combustível dos fornos de produção de clínquer, sendo essencial nesta etapa da produção. E, como o material se integra ao clínquer durante o processo industrial normal de queima e entra em contato direto com a matéria-prima, os resíduos decorrentes do seu desgaste acabam fazendo parte do produto final.

3.3 Em segundo lugar, o coque de petróleo cumpre com o critério da consumição, porque além de se integrar ao produto industrializado, é consumido durante o

processo de fabricação de cimento. Devido à sua natureza química e à elevada temperatura do processo, todo o coque de petróleo acaba sendo consumido na etapa de clínquerização. No momento da combustão do coque de petróleo, e justamente para produzir este efeito durante a sua participação direta na fabricação do clínquer, o coque sofre imediata alteração, 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 clínquerização, enquanto que os componentes das cinzas são incorporados ao clínquer. Sua utilização, portanto, passa necessariamente pelo seu consumo no processo industrial, ao longo de toda cadeia de produção do cimento.

3.4 Assim, o coque de petróleo cumpre tanto o critério da integração, como o critério da consumição. Isso significa dizer que o direito de crédito da indústria de cimento com relação à aquisição de coque de petróleo independe da adoção de uma concepção material-funcional ou material-corpórea da não-cumulatividade do IPI, uma vez que este material preenche ambos os requisitos para o reconhecimento do direito de crédito -tanto aquele vinculado à concepção restrita de não-cumulatividade, como aquele vinculado à concepção restritíssima de não-cumulatividade.

3.5 As considerações anteriores demonstram que o coque de petróleo caracteriza-se como produto intermediário, na definição adotada pela legislação e pela interpretação conferida a ela pelo Superior Tribunal de Justiça, na medida em que é bem consumido e integrado ao processo de industrialização, e que não pode ser caracterizado como bem do ativo fixo, exatamente em decorrência de seu desgaste e consequente integração ao produto industrializado. Nesse sentido, o coque de petróleo preenche todos os requisitos estabelecidos pela legislação e pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, inexistindo qualquer fundamento jurídico para o afastamento do direito de crédito na sua aquisição enquanto insumo essencial para a atividade de produção de cimento.

Além disso, há de se aqui apontar a inaplicabilidade ao caso da Súmula CARF nº 242, pois o coque de petróleo (ou seu resíduo) integra o produto final e é consumido durante o processo produtivo:

#### SÚMULA CARF Nº 242

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 27/11/2025 – vigência em 04/12/2025

Afasta-se o direito ao creditamento de IPI de bens que não se incorporam ao produto final nem são imediata e integralmente consumidos em razão de um

contato direto com o produto em elaboração, conforme os fundamentos da decisão do STJ no Recurso Especial nº 1.075.508/SC.

Assim, por não se tratar de simples combustível que se limita a transmitir calor pela via da condução (onde não há contato entre o combustível e a matéria aquecida), concluo que o coque de petróleo gera créditos de IPI à Recorrente.

### **I.1.2. – Materiais refratários**

Para os materiais refratários, a Recorrente aponta os seguintes esclarecimentos:

37. Ocorre que, com a devida vênia, todos os materiais indicados são utilizados diretamente no processo produtivo do cimento, especialmente na fragmentação do calcário, nos fornos de clínquer e moinhos. Com efeito, uma vez que não constituem itens do ativo imobilizado e são consumidos/alterados/desgastados no processo produtivo do cimento, tais materiais caracterizam-se como produtos intermediários na industrialização do cimento, sendo legítima a apropriação dos respectivos créditos de IPI.

38. Vale mencionar que (i) o Parecer do Professor Humberto Àvila (vide Doc. 4 - fls.

318/361); (ii) o Departamento de Engenharia Metalúrgica e de Materiais, da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (POLI/USP) (vide Doc. 6 - fls. 362/507), e (iii) o Departamento de Engenharia de Produção da Universidade do Paraná (UFPR) (Doc. 05), elaboraram Pareceres Técnicos, com o objetivo de analisar diversos materiais, peças e componentes do processo produtivo do cimento, dentre os quais aqueles objetos da presente discussão.

39. Nesse sentido, cumpre esclarecer que os itens da presente discussão foram considerados pela POLI-USP e UFPR como materiais intermediários do processo produtivo do cimento, por entrarem em contato com a matéria prima em processamento e se desgastarem durante tal processo, num contexto em que não é possível ignorar o direito à apropriação de créditos de IPI ora discutido.

40. Dessa forma, de maneira exemplificativa, a Recorrente esclarece que os MATERIAIS REFRAATÓRIOS são utilizados no revestimento dos fornos e possuem a função de manter a alta temperatura que se faz necessária para a produção do cimento, onde há necessidade de reposições constantes, pois são diretamente (e de forma essencial) consumidos no processo produtivo do cimento.

Para a DRJ, com fundamento no Parecer Normativo CST nº 181/1974, “as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas” não preenchem com os critérios estabelecidos pela lei para a apuração de créditos, razão pela qual não haveria creditamento sobre os materiais refratários.

A meu ver, o critério apresentado no Parecer Normativo CST nº 181/1974 não está completamente adequado ao texto legal, pois o fato de determinada parte integrar uma máquina ou equipamento não faz dela, imediata e necessariamente, uma máquina ou equipamento, pois isso só ocorrerá (pelos critérios contábeis em vigor – Pronunciamento CPC 27) se sua vida útil esperada for superior a 12 meses.

Tanto o é que, mais recentemente, a própria Receita Federal, na Solução de Consulta Cosit nº 24/2014, autorizou a apuração de créditos sobre peças de reposição de máquinas de fiação e tecelagem:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI CRÉDITOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INDÚSTRIA DE FIAÇÃO E TECELAGEM. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. MANCHÕES. ROLETES. VIAJANTES.

Consideram-se produtos intermediários, para fins de creditamento do IPI, desde que atendidos todos os requisitos legais e normativos, as partes e peças de reposição que, apesar de não integrarem o produto final, desgastam-se mediante ação direta (contato físico) sobre o produto industrializado, exigindo sua constante substituição.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346, § 1º; Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi/2010), art. 226, I; PN CST nº 65, de 1979.

Nessa Solução de Consulta, o justo critério utilizado para afastar o Parecer Normativo CST nº 181/1974 e, também, a Súmula CARF nº 495, é o da não ativação da parte ou peça:

9. Com efeito, a aquisição de um bem que deva ser contabilizado — de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos — no ativo imobilizado do estabelecimento industrial não gera qualquer direito à apropriação de créditos de IPI. Esse entendimento restou confirmado por reiteradas decisões judiciais que sustentam a Súmula nº 495 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que assim dispõe:

SÚMULA Nº 495 - A aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito a creditamento de IPI.

10. Por outro lado, o bem classificado no Ativo Imobilizado da empresa sujeita-se a manutenção regular, o que inclui a substituição de partes e peças. Quando a

troca de partes e peças implicar em aumento de vida útil do bem superior a 1 (um) ano, tal dispêndio deverá ser capitalizado, integrando o Ativo Imobilizado, à luz do art. 346, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que assim dispõe:

(...)10.1 Nessa situação, resta evidente a impossibilidade de creditamento do IPI pago na aquisição de partes e peças, uma vez que esse dispêndio estará compreendido entre os bens do ativo imobilizado, hipótese claramente abarcada pela vedação constante na parte final do art. 226, I, do Ripi/2010 (“... salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente ...”).

Ativo Imobilizado quando esses componentes não se consumirem em decorrência de uma ação diretamente exercida (contato físico) sobre o produto fabricado. O desgaste indireto (sem contato físico) de partes e peças de bem do Ativo Imobilizado não proporciona direito à apropriação de crédito do imposto.

11. Para que a aquisição de partes e peças propicie ao estabelecimento industrial a apropriação de crédito de IPI faz-se necessário o atendimento cumulativo dos seguintes requisitos: a) que as partes ou peças tenham contato físico direto com o produto industrializado; b) que o produto industrializado seja tributado pelo imposto; c) que desse contato físico resulte desgaste, consumo ou alteração de propriedades físicas ou químicas dessas partes e peças, exigindo sua constante substituição; d) que a troca das partes e peças não aumente a vida útil do bem em mais de 1 (um) ano; e) que haja incidência do IPI na aquisição desses insumos, devidamente destacado nas Notas Fiscais de Entrada.

**11.1 Um exemplo claro de partes e peças que atendem aos requisitos das alíneas “a”, “c” e “d”, referidas no item 11, são as agulhas de teares, utilizadas nas indústrias de tecelagem para produção de tecidos: Têm contato físico com o tecido em produção, desse contato físico resulta desgaste, consumo ou alteração de suas propriedades físicas, exigindo constante substituição, e a troca dessas agulhas não proporciona aumento de mais de um ano na vida útil do bem.**

Entretanto, no que diz respeito aos materiais refratários (tijolos, revestimentos, argamassas e concretos refratários) utilizados nos fornos, possui entendimento divergente desse até então apresentado, sendo necessário aqui esclarecer que a posição para esses itens tem sustentação mais fraca, isto porque a função do refratário é a de proteção (térmica/mecânica) de máquinas, equipamentos ou instalações, com atuação menos acentuada sobre o produto final, a ponto de ser considerada apenas indireta, hipótese essa que atrai a aplicação da Súmula CARF nº 242, que diz que “afasta-se o direito ao creditamento de IPI de bens que não se incorporam ao produto final nem são imediata e integralmente consumidos em razão de um contato direto com o produto em elaboração, conforme os fundamentos da decisão do STJ no Recurso Especial nº 1.075.508/SC”.

### III - Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre o coque de petróleo.

*Assinado Digitalmente*

**Bruno Minoru Takii**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcio Jose Pinto Ribeiro, redator designado

Com as vênias de estilo, em que pese o bem fundamentado voto condutor, ousou discordar quanto à matéria “**I.1.1. – Coque de petróleo**”.

A divergência que se estabelece refere-se ao mérito quanto a possibilidade de créditos de IPI por aquisição de coque.

### 1 MÉRITO

O voto condutor entendeu que o coque seria produto intermediário fazendo jus ao crédito de IPI:

#### **I.1.1. – Coque de petróleo**

De acordo com a decisão recorrida, o coque de petróleo tem como função o fornecimento de poder calorífico – ou seja, seria um combustível –, sendo que o fato de deixar resíduos sobre o produto final não seria o suficiente para concluir que ele tenha sido incorporado ao produto em elaboração e que, por isso, seria um produto intermediário:

(...)

Essa conclusão, contudo, não está adequada ao Parecer CST nº 65/1979, pois, a meu ver, a negativa sob esse pretexto só poderia ocorrer se o coque de petróleo fosse um combustível do processo produtivo que não entrasse em contato com o produto final. Contudo, o só fato de haver a integração do coque ao produto final, ainda que residual, é prova irrefutável de que o contato ocorre, e isso é o suficiente para diferenciar essa matéria de uma simples fonte de energia.

No laudo do Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT juntado pela Recorrente (fls. 175 e ss.), fica bastante claro que esse contato direto acontece e que, em virtude disso, há a incorporação dos resíduos da queima do coque de petróleo ao clínquer (material intermediário do cimento):

(...)

Observe-se que o Parecer CST nº 65/1979 não fala da essencialidade ou relevância da incorporação do material ao produto final como critério ao creditamento, razão pela qual o distinguishing apresentado pela DRJ para não conceder o creditamento parece contrariar à própria orientação da Receita Federal.

Outro ponto relevante a se considerar é que o fato de haver integração física do resíduo do coque de petróleo ao clínquer qualifica o creditamento, inclusive, pela definição mais restrita, conforme bem destaca Humberto Ávila em parecer jurídico juntado pela Recorrente (fls. 274 e ss.): (...)Além disso, há de se aqui apontar a inaplicabilidade ao caso da Súmula CARF nº 242, pois o coque de petróleo (ou seu resíduo) integra o produto final e é consumido durante o processo produtivo:

(...)

Assim, por não se tratar de simples combustível que se limita a transmitir calor pela via da condução (onde não há contato entre o combustível e a matéria aquecida), concluo que o coque de petróleo gera créditos de IPI à Recorrente.

Entende-se que o coque de petróleo é utilizado como combustível na industrialização do cimento e não gera créditos de IPI por não se enquadrar como insumo de produção a teor da legislação do IPI.

Neste sentido o voto vencedor do i. conselheiro Alexandre Freitas Costa – Redator designado no acórdão 9303-016.687 – CSRF/3ª TURMA assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COQUE DE PETRÓLEO. COMBUSTÍVEL. CRÉDITO BÁSICO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com aquisição de coque de petróleo utilizado como combustível na industrialização de bens destinados à venda não geram créditos de IPI por não se enquadrar como insumo de produção.

A seguir transcrevo excertos do voto do acórdão 9303-016.687 – CSRF/3ª TURMA com o qual concordo.

Conselheiro **Alexandre Freitas Costa**, redator designado

Sustenta a Conselheira Relatora não haver necessidade de reforma do acórdão, afirmando que Inexiste, a meu ver, fundamentação legal ou interpretativa que permita defender que determinado material que (i) indubitavelmente entra em contato com o produto em fabricação, (ii) se desgasta em contato físico direto e (iii) se degrada em cinzas que se agregam ao produto final, possa ser desconsiderado como produto intermediário.

Destaca que consiste o coque calcinado de petróleo em verdadeiro material intermediário consumido no processo produtivo do cimento, uma vez que há o seu desgaste imediato e integral:

Tem-se como premissa que o coque 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 isso, trouxe aos autos cópia de peças referentes às Ações de nºs 99.0014040-0 e 2005.61.00.011235-4, quanto ao §1º, do art. 3º da Lei 9.718/98; e 0018361-64.2009.4.03.6100 e 0018360-79.2009.4.03.6100, após a revogação do referido parágrafo pela Lei 11.941/2009. Esclareceu ainda que igualmente ingressou com Ação Cautelar, pela qual garante a suspensão da exigência de COFINS até julgamento definitivo do Mandado de Segurança nº 0014040-52.1999.4.02.5101.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Tatiana Josefovicz Belisário, ousou dela discordar quanto à matéria.

Explico.

O acórdão recorrido reconheceu a possibilidade de creditamento do IPI na entrada do coque de petróleo, sob o fundamento de que este, utilizado como combustível no processo produtivo, se mistura ao produto final e é indispensável à produção do cimento, conforme demonstrado por laudos técnicos apresentados nos autos.

No entanto, o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, que interpretou os dispositivos legais aplicáveis, assim dispôs:

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.

O fato de as cinzas resultantes da combustão serem incorporadas à produção do clínquer, matéria-prima essencial para a fabricação do cimento, com o objetivo de reduzir o impacto ambiental, não confere ao coque de petróleo a condição de produto intermediário ou matéria-prima.

Diante da análise dos elementos probatórios constantes nos autos, conclui-se que o coque de petróleo não se enquadra como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, nos termos do artigo 11 da Lei nº 9.779/99. Assim, a glosa dos créditos de IPI deve ser mantida.

Essa compreensão encontra respaldo na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que, em casos análogos, indeferiu o creditamento pleiteado ao considerar que o coque de petróleo é utilizado exclusivamente como combustível, sem integração direta ao produto final, conforme Acórdão n.º 9303-015.691, julgado em 10 de setembro de 2024:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 COQUE DE PETRÓLEO. COMBUSTÍVEL.CRÉDITO BÁSICO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com aquisição de coque de petróleo utilizado como combustível na industrialização de bens destinados à venda não geram créditos de IPI por não se enquadrar como insumo de produção A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial nº 1.075.508/SC, submetido ao rito dos recursos repetitivos, também reforça essa interpretação ao dispor que o direito ao crédito de IPI está condicionado ao consumo do produto intermediário no processo de industrialização, com perda de suas propriedades físicas ou químicas por ação direta sobre o produto final:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

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

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

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp n. 1.075.508/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 23/9/2009, DJe de 13/10/2009.)

Dessa forma, resta evidente que o coque de petróleo não preenche os requisitos necessários para enquadramento como insumo apto ao creditamento de IPI, sendo correto o indeferimento do pedido de ressarcimento.

Por todo o exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento para manter a glosa dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de coque de petróleo.

Entende-se acertado o acórdão recorrido pelo que se adotam seus fundamentos, como razão de decidir.

---

## 2 CONCLUSÃO

---

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Marcio Jose Pinto Ribeiro**