



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10480.904655/2013-80
ACÓRDÃO	3202-004.070 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2012 a 30/12/2012

CRÉDITO DE IPI. CONCEITO DE INSUMOS NO ÂMBITO DA LEGISLAÇÃO DO IPI. NECESSIDADE DE SUBSUNÇÃO AO CONCEITO.

Somente geram direito a crédito de IPI, além dos que se integram ao produto final (matéria prima e produto intermediário em sentido estrito), os produtos intermediários (em sentido amplo) que se consumirem em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou por este diretamente sofrida.

As partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas não geram direito a crédito de IPI, ainda que sofram desgaste pelo contato direto com o produto em fabricação.

CRÉDITO DE IPI. COQUE DE PETRÓLEO. MANGAS FILTRANTES. IMPOSSIBILIDADE.

Mantém-se a glosa de créditos relativos a produtos que, por não se enquadrarem nos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não ensejam direito a crédito do IPI.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2012 a 30/12/2012

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por ser prescindível, o pedido de perícia.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em indeferir o pedido de perícia, e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Apresentou voto divergente, por escrito, no plenário virtual, a Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães, que vencida, por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas relativas às aquisições de coque de petróleo e mangas filtrantes, converteu-se em declaração de voto. Acompanharam a divergência as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães (substituta integral), Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Despacho Decisório que não reconheceu integralmente crédito objeto de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER), solicitado a título de ressarcimento de IPI.

Segundo o aludido Despacho Decisório, o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual houve a homologação parcial da compensação declarada (DCOMP).

Constata-se que houve glosas de créditos de IPI considerados indevidos, referentes a aquisições de coque de petróleo, de mangas filtrantes e de outros bens, uma vez que tais bens não caracterizam matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, conforme disposto na legislação.

Por meio da manifestação de inconformidade, a interessada apresentou argumentos com vistas a demonstrar a legitimidade dos créditos de IPI referentes a tais aquisições.

A DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente e não reconheceu o direito creditório pleiteado.

A recorrente interpôs recurso voluntário em face do sobredito acórdão, por meio do qual, em síntese, repisa os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Wagner Mota Momesso de Oliveira**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais o conheço.

Preliminar – pedido de perícia

A recorrente, na peça recursal, afirma que caso não sejam aceitas as alegações expostas, necessário converter o julgamento em diligência para a realização de prova pericial, para afirmar que os produtos que tiveram o crédito glosado fazem parte, ou não, do processo de produção do cimento.

Nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/72, “A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis”, já o art. 29 do mesmo diploma legal dispõe que “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”.

No caso sob análise, não há necessidade de perícia, uma vez que se trata de glosas de créditos de IPI efetuadas de forma fundamentada pela autoridade fiscal, com clara especificação dos produtos cujos créditos de IPI foram glosados, de modo que é possível conhecer a forma de utilização desses produtos no processo produtivo da recorrente, bem como porque há nos autos informações suficientes para analisar se tais produtos caracterizam ou não insumo, e, por conseguinte, há elementos suficientes para julgamento do caso.

Logo, indefiro o pedido de perícia formulado na peça recursal.

Conceito de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem

A recorrente defende a legitimidade dos créditos de IPI referentes às aquisições de coque de petróleo e de manga filtrante.

Inicialmente, cumpre assinalar que, não obstante se tratar de produtos relevantes para o seu processo produtivo, o direito a crédito do IPI não se pauta pelo critério da relevância

ou essencialidade, e sim pela subsunção dos produtos adquiridos ao conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem disposto na legislação.

O inciso I do art. 226 do Decreto 7.212/2010, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/10, assim dispõe:

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; (destaque nosso)

Conforme disposto no art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172/66), são normas complementares, das leis e dos decretos, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, os quais devem ser observados por todos.

Dessa forma, o **conceito de insumos**, no âmbito do IPI, foi consolidado por meio do Parecer Normativo (PN) CST 65/79, o qual definiu o significado da expressão "consumidos na produção".

Segundo tal parecer, essa expressão abrange, por exemplo, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de **ação direta do bem sobre o produto em fabricação**:

11. Em resumo, geram o direito ao crédito, **além dos que se integram ao produto final** (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", material de embalagens), **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 dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente. (destaque nosso)

A Súmula CARF 19 corrobora **que deve ocorrer o contato direto do bem com o produto em fabricação**:

Súmula CARF nº 19

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica **uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto**, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. (destaques nosso)

Infere-se, da leitura da aludida súmula, que a razão para a exclusão da aquisição de combustível da base de cálculo do crédito presumido de IPI é, exatamente, a constatação de que aquele material não é consumido em **contato direto com o produto em fabricação**, de modo que o entendimento consignado na sobredita súmula seguiu o conceito de insumos há tempo firmado pela legislação do IPI, notadamente nos Pareceres Normativos CST 181/74 e 65/79.

Produto intermediário *lato sensu* (sentido amplo) é o bem que se consome integralmente no processo de industrialização **mediante contato físico com o produto em fabricação**, sem se incorporar ao produto final.

Dessa forma, não obstante vários produtos possam ser necessários ao processo produtivo, somente aqueles que se integrarem ao produto final, **matéria prima e produto intermediário *stricto sensu*** (sentido estrito), ou os que modificarem, consumirem ou desgastarem imediatamente em razão do **contato direto com o produto industrializado**, **produto intermediário *lato sensu*** (sentido amplo), podem ter seus créditos considerados na apuração do IPI.

Neste último caso, **há uma limitação** referente **às partes e peças de máquinas, equipamentos ou instalações**, pois para esses produtos, ainda que sofram desgaste pela ação direta com o produto em fabricação, **não são considerados insumos** para efeito de direito ao crédito do IPI, conforme consta no Parecer Normativo CST n. 181/74, no Parecer Normativo CST n. 65/79 e no Parecer Normativo Cosit/RFB n. 3/2018.

Com efeito, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos ou instalações, **ainda que sofram desgaste pela ação direta com o produto em fabricação**, não são considerados insumos para efeito de direito ao crédito do IPI, conforme **Parecer Normativo CST 181/74**:

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

O citado **Parecer Normativo CST 65/79** também trouxe entendimento no sentido de vedar crédito de IPI sobre gastos com partes e peças de máquinas:

(...)

10.3 - Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, **bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas**, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que

ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

No mesmo sentido, há o **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 3/2018**, cuja ementa segue abaixo:

AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS. CRÉDITO DE IPI. IMPOSSIBILIDADE.

Não há direito a crédito de IPI relativo à aquisição de máquinas e de suas partes e peças, ainda que se desgastem com o uso.

Há precedente da **3ª Turma da CSRF** (Câmara Superior de Recursos Fiscais) deste Conselho, **acórdão n. 9303-009.690**, de **17 de outubro de 2019**, de relatoria do eminente conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, no sentido de que não há que se falar em crédito de IPI sobre a aquisição de partes ou peças de máquinas, ainda que se desgastem no processo produtivo e tenham vida útil inferior a um ano, conforme parte da ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2009 a 30/09/2013

DIREITO AO CRÉDITO. MATERIAIS REFRAATÓRIOS. INEXISTÊNCIA.

Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofrem 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, a exemplo dos materiais refratários utilizados em siderúrgicas.

PARTES OU PEÇAS DE MÁQUINAS, AINDA QUE SE DESGASTEM NO PROCESSO PRODUTIVO E TENHAM VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O conceito de insumo da legislação do IPI está detalhadamente consignado no **Parecer Normativo CST nº 65/79**, que interpreta que 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, não sendo partes nem peças de máquinas (exceção ainda explicitada nos **Pareceres Normativos CST nº 181/74** e **Cosit/RFB nº 3/2018**), sofrem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, 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. (destaques nosso)

Coque de petróleo

No que diz respeito ao coque de petróleo, a recorrente aduz que é utilizado na industrialização do cimento, se desgasta direta e imediatamente no processo produtivo, conforme Laudo Técnico juntado aos autos e foi objeto de tributação na importação.

Reproduz trecho do sobredito laudo e de parecer de autoria do ilustre professor Humberto Ávila.

Quanto ao parecer apresentado, cumpre registrar que apenas exprime a opinião do seu subscritor, não tendo nenhuma força vinculante.

No que diz respeito ao documento denominado “Laudo Técnico”, cabe ressaltar que tal documento apenas se presta para apresentar aspectos técnicos acerca das características dos produtos, não tendo nenhuma força vinculante quanto à definição do conceito de insumo no âmbito do IPI, vale dizer, se o produto adquirido se caracteriza ou não como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, cabendo à autoridade fiscal analisar tal matéria, e, se for o caso, glosar, de forma fundamentada, o crédito considerado ilegítimo, conforme procedido no caso sob análise.

Importante ainda destacar que, não obstante haver a possibilidade de o julgador utilizar laudos técnicos, para nortear suas conclusões, não está obrigado a fazê-lo, podendo decidir a questão a partir de seu livre convencimento motivado, conforme disposto no art. 29 do Decreto 70.235/72.

Sustenta ainda a recorrente que “o coque de petróleo é moído e depois inserido em conjunto com a matéria crua no forno rotativo, entram em contato, de modo que o coque serve de combustível e se mistura ao produto, para melhor aquecê-lo e, posteriormente tem elementos (como o enxofre) interferindo na composição físico-química do clínquer, evidentemente se incorporando ao produto”.

Assevera que o coque de petróleo não é utilizado apenas como combustível, externamente, sem contato direto com o produto em transformação, há contato direto e posterior integração de elementos, como o enxofre.

Defende, por fim, que há crédito relativo ao IPI, uma vez que, segundo ela, o coque de petróleo se integra ao produto novo (cimento) e também é utilizado no processo industrial, sendo consumido.

Sem razão a recorrente.

Não é o coque de petróleo que entra em contato direto com o produto em fabricação, e, seu consumo, não se dá em contato direto com a matéria prima, ele se consome na combustão para a emissão do calor que formará o clínquer, de modo que é o calor que forma o clínquer e não o coque de petróleo.

Ademais, o fato de os resíduos da queima do coque de petróleo entrar em contato com o produto fabricado não o descaracteriza como combustível utilizado no processo produtivo do cimento.

Cumpre assinalar o disposto no **Parecer Normativo CST nº 65, de 1979** acerca do **coque de petróleo**:

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. (destaques nosso)

Há precedente da 3ª Turma da CSRF deste Conselho, conforme acórdão n. 9303-016.700, de 28 de março de 2025, sob a relatoria do eminente conselheiro Alexandre Freitas Costa, cuja parte da ementa reproduzo a seguir:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

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.

No mesmo sentido, há o acórdão n. 9303-015.691, também proferido pela 3ª Turma da CSRF, em 10 de setembro de 2024, sob a relatoria do eminente conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, cuja ementa transcrevo a seguir:

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.

Resta claro, portanto, que o coque de petróleo não se enquadra como insumo apto ao creditamento de IPI, de sorte que está correta a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

Logo, nada a prover neste ponto do recurso.

Mangas filtrantes

A recorrente aduz que o produto “MANGA FILT” é utilizado na industrialização de cimento e se desgasta direta e imediatamente no processo produtivo, conforme Laudo Técnico juntado aos autos.

Reproduz na peça recursal trechos do aludido Laudo, conforme a seguir transcrito:

3.1 MANGA FILT 150X (483748) O item 3.1 é um material filtrante utilizado no filtro de despoeiramento do equipamento de transporte de farinha transportada ao forno. Este material é colocado dentro do filtro e tem como objetivo separar o pó da corrente de ar e coletá-lo evitando impacto ambiental e perda de material do processo. Seu desgaste acontece do atrito com a corrente de ar. Sua substituição ocorre por demanda de avaliação técnica e de desempenho, ou por ocorrência de anomalia não prevista.

4.6 MANGA FILT 150X (528691) O item 4.6 é um material filtrante utilizado nos filtros de despoeiramento dos silos de combustível moído, que fica armazenado até ser dosado nos maçaricos do forno. Este material é colocado dentro dos filtros e tem como objetivo separar o pó da corrente de ar e coletá-lo evitando impacto ambiental e perda de material do processo. Seu desgaste acontece do atrito com a corrente de ar. Sua substituição ocorre por demanda de avaliação técnica e de desempenho, ou por ocorrência de anomalia não prevista.

5.17 MANGA FIL 150X3 (483752) O item 5.17 é um material filtrante utilizado no filtro de despoeiramento do equipamento de transporte de clínquer saído do forno e levado ao silo de armazenagem. Este material é colocado dentro do filtro e tem como objetivo separar o pó da corrente de ar e coletá-lo evitando impacto

ambiental e perda de material do processo. **Seu desgaste acontece em função da temperatura de exposição e do atrito com a corrente de ar.** Sua substituição ocorre cerca de 1 vez a cada ano, ou por ocorrência de anomalia não prevista. (destaques nosso)

Sem razão a recorrente.

Conforme o próprio documento juntado aos autos pela recorrente, denominado “Laudo Técnico”, as mangas filtrantes não entram em contato direto com o produto em fabricação e, além disso, consistem em partes ou peças de equipamentos ou máquinas, como do equipamento de transporte de farinha, dos silos de combustível e do equipamento de transporte de clínquer.

Logo, em razão de não entrarem em contato direto com o produto em fabricação, não caracterizam material intermediário, conforme a fundamentação apresentada no início deste voto, e, por conseguinte, não há que se falar em crédito de IPI referente às aquisições desse produto.

Além disso, tais produtos consistem em partes e peças de máquinas ou equipamentos, e, dessa forma, também de acordo com a fundamentação já mencionada no início deste voto, não cabe crédito de IPI sobre essas aquisições.

Logo, nada a prover neste tópico.

Demais produtos objeto de glosa pela autoridade fiscal

Quanto aos demais produtos objeto de glosa pela autoridade fiscal, a recorrente se limitou a afirmar, na peça recursal, que são utilizados na industrialização de cimento e se desgastam direta e imediatamente no processo produtivo.

Trata-se de alegação genérica, insuficiente para infirmar as glosas de créditos efetuadas pela autoridade fiscal.

Com efeito, cabe à recorrente apresentar fundamentação clara e específica para os produtos objeto de glosa de crédito, com vistas a demonstrar e evidenciar a legitimidade do crédito glosado, razão pela qual nada a prover neste ponto do recurso.

Conclusão

Diante do exposto, indefiro o pedido de perícia, e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira

DECLARAÇÃO DE VOTO**Joana Maria de Oliveira Guimarães**

Inobstante o bem fundamentado voto do i. Conselheiro Relator, ousou dele discordar no que se refere à manutenção das glosas relativas às aquisições de coque de petróleo e mangas filtrantes, com base nos fundamentos que seguem:

Coque de petróleo

A Recorrente defende que o coque de petróleo, utilizado na industrialização do cimento, se desgasta direta e imediatamente no processo produtivo, sustentando que “o coque de petróleo é moído e depois inserido em conjunto com a matéria crua no forno rotativo, entram em contato, de modo que o coque serve de combustível e se mistura ao produto, para melhor aquecê-lo e, posteriormente tem elementos (como o enxofre) interferindo na composição físico-química do clínquer, evidentemente se incorporando ao produto”.

Prossegue a Recorrente apresentando o fluxograma abaixo, para demonstrar que o coque de petróleo é moído e depois inserido em conjunto com a matéria crua no forno rotativo, entrando em contato, de modo que o coque serve de combustível e se mistura ao produto, para melhor aquecê-lo e, posteriormente tem elementos (como o enxofre) interferindo na composição físico-química do clínquer, evidentemente se incorporando ao produto:

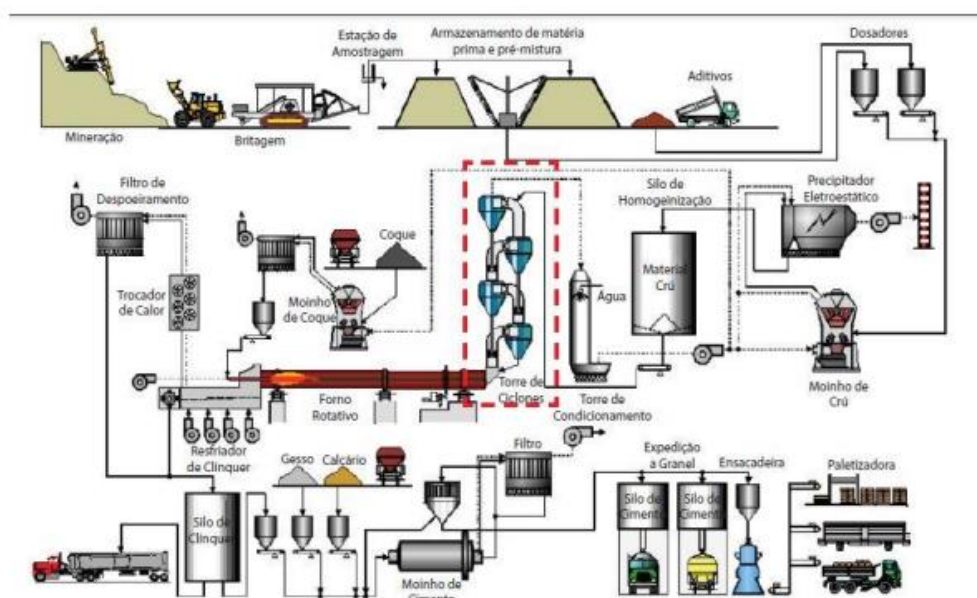


Figura 1.2: Fluxograma de produção Cimento Portland (CEMBUREAU, 1999)



(forno rotativo, com combustão direta do coque de petróleo)

A Recorrente também traz aos autos Laudo Técnico, que assim esclarece:

1. A partir dos dados de análise química das farinhas, clínquer e combustíveis foi possível constatar que os teores de anidrido sulfúrico (SO_3) nos clínqueres foram superiores aos estimados a partir da composição química das respectivas farinhas, indicando, assim, ocorrência de incorporação de enxofre no clínquer. Majoritariamente, o enxofre é proveniente do coque de petróleo e grande parte deste é integrado na composição do clínquer, como demonstrado na Tabela 7, onde o enxofre está expresso como anidrido sulfúrico (SO_3).

Com todas as vênias ao entendimento externado pelo i. Conselheiro Relator, entendo por manter o meu posicionamento, já externado em outros processos sobre o mesmo assunto. Em análise aos argumentos, resta evidente que o coque de petróleo é utilizado no processo de industrialização, favorecendo o ciclo industrial. O coque de petróleo é a principal fonte de energia na indústria cimenteira, sendo o principal combustível utilizado no forno rotativo de clínquer. É um material granular negro e brilhante constituído principalmente por carbono (90 a 95%), mas também costuma apresentar um teor expressivo de enxofre (cerca de 5%). O motivo desse combustível ser muito utilizado se deve ao seu elevado poder calorífico associado com o baixo custo de aquisição.

Oportuno se faz mister trazer o significado de CLÍNQUER, a luz da Enciclopédia E-CIVIL (<https://www.ecivilnet.com/dicionario/o-que-e-clinquer.html>): Clínquer é um material granular de 3mm a 25mm de diâmetro, resultante da calcinação de uma mistura de calcário, argila e de componentes químicos como o silício, o alumínio e o ferro. O clínquer é a matéria prima básica de diversos tipos de cimento, inclusive o cimento Portland, 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. Outras adições, tais como escória de alto forno, pozolanas e cinzas são realizadas de modo a se obter o cimento composto.

Como visto, o coque de petróleo entra em contato com a farinha, durante o processo de clinquerização no forno, sendo totalmente consumido no processo, razão pela qual entendo estar cumprindo os requisitos dispostos no parecer Normativo CST n.º 65, de 1979, que assim dispõe:

Parecer Normativo CST nº 65, de 06/11/1979

A partir da vigência do RIPI/79, ex vi do inciso I de seu art. 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CST nº 181/74.

10.2. A expressão "consumidos", sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediate e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

Decreto nº 7.212/2010

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

O artigo apresentado no XI Congresso Brasileiro de Engenharia Química em Iniciação Científica, na UNICAMP – SP, publicado em 2015, cujo título é: ESTUDO DO USO DE COMBUSTÍVEIS ALTERNATIVOS NO FORNO DA INDÚSTRIA DO CIMENTO (<http://pdf.blucher.com.br.s3-sa-east-1.amazonaws.com/chemicalengineeringproceedings/cobeqic2015/459-34083-261964.pdf>), restou comprovado pelos autores que:

O coque de petróleo apresentou-se como melhor opção de combustível a ser utilizado para produção de cimento em forno rotativo visando a redução de custo

do processo e tendo como comparativo o carvão mineral e pneu usado. O programa gerado para resolução do problema em questão também apresentou a composição ideal para obtenção do clínquer. Logo, além de obter-se uma diminuição no custo de produção, tem-se também a garantia da qualidade do produto. Sendo assim, o Gams mostrou-se uma ferramenta ideal para resolução de problemas de mistura, tal como o estudado neste trabalho.

Cumpra esclarecer que não se trata apenas de considerar que o Coque de Petróleo é apenas combustível, mas em sua combustão é transformado em componentes químicos que integram o produto final, conforme consta no artigo citado e demonstrado nas tabelas abaixo:

Tabela 3 – Limites dos componentes do Cimento e superfície esférica

	Mín	Máx	(cm ² /g)
Clínquer	65	75	3300
Pozolana Natural	5	20	5500
Escória de Alto Forno	10	20	2700
Cinzas Volantes	10	20	6000

Tabela 4 – Composição química mineralógica parcial do cimento

Componente	% em peso
SiO ₂	19,71 – 34,25
Al ₂ O ₃	3,76 – 6,78
CaO	63,76 – 70,14
Fe ₂ O ₃	1,29 – 4,64
MgO	0,00 – 4,51
SO ₃	0,20 – 2,07
K ₂ O	0,31 – 1,76
Na ₂ O	0,03 – 0,33

Logo, tem-se como premissa que o contato do coque de petróleo ocorre diretamente com o produto em fabricação e que, inclusive, há agregação deste ao produto final (cimento).

Ressalta-se que a legislação do IPI (art. 226, I do RIPI/2010) define, como material intermediário, *“aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização”*. No caso concreto, verifica-se tanto a integração, como o contato direto.

Como visto, no tocante ao coque de petróleo, a ação diretamente exercida no clínquer é o fornecimento de calor à farinha tratada nos fornos (matéria-prima), de modo a transformá-la no produto final mediante reações físicas e químicas.

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.

Portanto, entendo que dentro dos critérios a serem adotados no crédito do IPI, o coque de petróleo utilizado como combustível se desgasta em contato direto com a produção de clínquer que é componente do cimento e assim se enquadram no que está descrito no Parecer Normativo CST nº 65, de 06/11/1979, *“que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre*

o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas”.

Corroborando o entendimento ora adotado, seguem precedentes deste CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

PRELIMINAR DE NULIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido lavrado por autoridade competente e em conformidade com os fatos controvertidos nos autos, bem como com as regras que regem o processo administrativo fiscal, dentre as quais o direito ao contraditório e à ampla defesa, afastam-se as arguições de nulidade no procedimento fiscal que fundamentou ao Despacho Decisório.

COQUE DE PETRÓLEO NA INDÚSTRIA DE CIMENTO. DESGASTE NO PROCESSO PRODUTIVO EM CONTATO DIRETO COM O PRODUTO INDUSTRIALIZADO.

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." Nos termos do Parecer Normativo CST n. 69/79. 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).

CRÉDITO DE IPI. EMBALAGEM PARA REENSAQUE. POSSIBILIDADE.

As aquisições de embalagens para reensaque, para acondicionamento do produto em caso de avarias, dão direito ao crédito de IPI.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO CONSUMATIVA

Glosa de crédito não impugnada em Recurso Voluntário induz a extinção da faculdade de praticar o ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, ocorrendo assim a preclusão consumativa.

(Processo nº 10880.901800/2012-87; Acórdão nº 3201-011737; sessão de 22/03/2024) (g.n.)

Pelo exposto, entendo pela reversão das glosas efetuadas relativas à aquisição de coque de petróleo.

Mangas filtrantes

A recorrente aduz que o produto “MANGA FILT” é utilizado na industrialização de cimento e se desgasta direta e imediatamente no processo produtivo, conforme Laudo Técnico juntado aos autos.

Visando comprovar as suas alegações, a Recorrente vale-se do Laudo Técnico apresentado aos autos, que assim esclarece:

3.1 MANGA FILT 150X (483748)

O item 3.1 é um material filtrante utilizado no filtro de despoeiramento do equipamento de transporte de farinha transportada ao forno. Este material é colocado dentro do filtro e tem como objetivo separar o pó da corrente de ar e coletá-lo evitando impacto ambiental e perda de material do processo. **Seu desgaste acontece do atrito com a corrente de ar. Sua substituição ocorre por demanda de avaliação técnica e de desempenho, ou por ocorrência de anomalia não prevista.**

4.6 MANGA FILT 150X (528691)

O item 4.6 é um material filtrante utilizado nos filtros de despoeiramento dos silos de combustível moído, que fica armazenado até ser dosado nos maçaricos do forno.

Este material é colocado dentro dos filtros e tem como objetivo separar o pó da corrente de ar e coletá-lo evitando impacto ambiental e perda de material do processo. **Seu desgaste acontece do atrito com a corrente de ar.** Sua substituição ocorre por demanda de avaliação técnica e de desempenho, ou por ocorrência de anomalia não prevista.

5.17 MANGA FIL;150X3 (483752)

O item 5.17 é um material filtrante utilizado no filtro de despoeiramento do equipamento de transporte de clínquer saído do forno e levado ao silo de armazenagem. Este material é colocado dentro do filtro e tem como objetivo separar o pó da corrente de ar e coletá-lo evitando impacto ambiental e perda de material do processo. **Seu desgaste acontece em função da temperatura de exposição e do atrito com a corrente de ar.** Sua substituição ocorre cerca de 1 vez a cada ano, ou por ocorrência de anomalia não prevista.

Na mesma linha de raciocínio adotada para o coque de petróleo, entendo que as glosas relativas à aquisição das mangas filtrantes devem ser revertidas.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas às aquisições de coque de petróleo e mangas filtrantes.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães