



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.917318/2011-91
ACÓRDÃO	9303-017.268 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

COQUE DE PETRÓLEO. COMBUSTÍVEL. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou por negar provimento e apresentou declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ao amparo do art. 67, do Anexo II, do RICARF/2015, em face do Acórdão nº 3301-010.670, de 28 de julho de 2021, e-fls. 424 a 4411, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

IPI. GLOSA DE CRÉDITOS. INSUMOS ENSEJADORES DE CREDITAMENTO

O direito ao crédito do IPI condiciona-se a que esteja compreendido na conceituação de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem estabelecida no art. 11 da Lei 9.779/99. Assim, ensejam o direito creditório acima as aquisições de coque de petróleo, utilizado como combustível no processo produtivo.

INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA. ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO

A realização de diligência depende da convicção do julgador, que pode indeferir, ao seu livre arbítrio, as diligências que entender prescindível, sem que isso gere nulidade do processo.

O colegiado *a quo* conheceu em parte o Recurso Voluntário para, na parte conhecida, dar provimento para reconhecer que o coque de petróleo é produto intermediário na produção do cimento, gerando crédito do IPI, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99.

A Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à possibilidade de creditamento de IPI na entrada no estabelecimento de coque de petróleo utilizado como combustível na produção do cimento. Sustenta que não se vislumbra, no que se refere ao produto adquirido, consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. E que os combustíveis não se enquadram nos requisitos estabelecidos pelo Regulamento do IPI para que se possa reconhecer o direito de crédito.

Indica como paradigma o Acórdão nº 3402-008.703:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PRECLUSÃO. INOVAÇÃO DE DEFESA. NÃO CONHECIMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela manifestante, precluindo o direito de defesa trazido somente no Recurso Voluntário. O limite da lide circunscreve-se aos termos da manifestação de inconformidade.

IPI. MATÉRIAS PRIMAS. COQUE DE PETRÓLEO. COMBUSTÍVEL REFATÁRIOS. 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 integram 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, as matérias primas e produtos intermediários conferem direito ao crédito de IPI, desde que sofram desgaste direto na industrialização, perdendo suas propriedades físicas e químicas, e não sejam parte do ativo imobilizado.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Em se tratando de ressarcimento ou compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

O r. Despacho de Admissibilidade de e-fls. 492/495 deu seguimento ao recurso:

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida, já que se trata, em ambos os casos, do mesmo contribuinte recorrente e do mesmo arcabouço probatório.

A divergência jurisprudencial emerge quando se constata que as decisões paragonados deram entendimentos opostos quanto ao creditamento do IPI na entrada de coque de petróleo utilizado como combustível.

Divergência comprovada.

Em contrarrazões, o Contribuinte aduz que o coque de petróleo é essencial ao processo produtivo. E que o coque de petróleo é moído, depois inserido em conjunto com a matéria crua no forno rotativo, e entram em contato, de modo que o coque serve de combustível e se mistura ao produto, para melhor aquecê-lo e, posteriormente, há elementos (como o enxofre) interferindo na composição físico-química do clínquer, evidentemente se incorporando ao produto.

Aponta que a diferença fundamental é que o coque de petróleo não é utilizado apenas como combustível, externamente, sem contato direto com o produto em transformação. Pelo contrário, há contato direto e posterior integração de elementos, como o enxofre.

Assim, há efetivamente crédito relativo ao ressarcimento de IPI, uma vez que o coque de petróleo se integra ao produto novo (cimento) e é utilizado no processo industrial, sendo consumido, razão pela qual deve ser rejeitada a inadequada argumentação Fazendária.

Subsidiariamente, requer a aplicação do REsp nº 1.221.170.

Ao final, requer:

a) em sede de preliminar, o recurso deve ser inadmitido ou rejeitado de plano, na forma regimental, na medida em que ausente o seu requisito de admissibilidade, já que não há qualquer decisão contrária à Lei, conforme explicitado neste petitório;

b) no mérito, que seja negado provimento ao Recurso e mantido o teor do V. acórdão recorrido nos seus estritos termos, tendo em vista ser direito da Recorrida o Creditamento de IPI decorrente da aquisição de COQUE de PETRÓLEO, tendo em vista ser um insumo essencial ao processo produtivo de cimento;

Recurso Especial do Sujeito Passivo

O Contribuinte propôs Recurso Especial, no qual suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente à necessidade de realização de perícia. Indica como paradigma o Acórdão nº 108-08.596.

Contudo, o r. Despacho de Admissibilidade de e-fls. 549/555 negou seguimento ao recurso:

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que não há, entre eles, a similitude fático-jurídica mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

Destaco liminarmente que o Acórdão nº 108-08.596 jamais se pronunciou sobre a necessidade de realização de perícias. Limitou-se a se pronunciar sobre os fins a que não se destinam as diligências: ao esclarecimento de matéria de direito. Não houve qualquer pronunciamento sobre os casos em que é necessário realizá-las.

E ainda que houvesse oferecido tal pronunciamento, a disparidade das circunstâncias fáticas analisadas impediria o estabelecimento de base de comparação entre as decisões paragonadas. Basta verificar que a decisão recorrida contemplou pedido de conversão do julgamento em diligência para que se realizasse perícia técnica “...para afirmar que os produtos que tiveram o crédito glosado fazem parte, ou não, do processo de produção do cimento - e por isso devem gerar direito creditório.” (fls. 256)

Assim, diante de tamanhas incongruências em relação aos créditos glosados, os quais são em sua integralidade indevidos, e em face de todas as questões técnicas as quais necessitam ser esclarecidas para que não perdure a cobrança, ora veementemente rechaçada, segue o rol de quesitos a serem analisados e devidamente respondidos, por ser medida de mais lidimo direito:

1) *É certo afirmar que os produtos objeto de glosa de crédito de Ressarcimento de IPI quando da homologação do PER/DCOMP n° (...), fazem parte do processo de produção do cimento (produto final tributado à alíquota zero e o item se desgasta direta e imediatamente no processo produtivo)?*

2) *Poderia o perito confirmar, por intermédio de procedimento de aferição in loco, do processo de produção do Cimento da Recorrente, que não houve qualquer caso de omissão de informação, sendo o presente Acórdão n° 09-69.949, proferido pela 3ª Turma da DRJ/JFA, um erro grosseiro na análise fiscal das PER/DCOMP's?*

Ora, basta que se comparem os quesitos formulados nos casos dos presentes autos com aqueles referidos na decisão indicada como paradigma para que se certifiquem as dessemelhanças impeditivas da comparação. E em se tratando de espécies díspares nos fatos embaixadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência. Neste sentido, reporto-me ao Acórdão no CSRF/01-0.956, de 27/11/89:

“Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.”

Divergência não comprovada.

O Despacho de Agravo de e-fls. 576/580 manteve a negativa de seguimento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo e, nos termos do art. 118, § 6º, do RICARF/2023, seu cabimento se dá se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

No caso, trata-se de acórdão recorrido e paradigma do mesmo sujeito passivo, que analisou o mesmo produto (coque de petróleo) e sua aplicação no processo industrial do cimento.

Assim, confirmo o entendimento do despacho de admissibilidade, na configuração do dissídio jurisprudencial, visto que as decisões trataram de matéria fática similar e decidiram de forma divergente: a decisão recorrida 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.” Por sua vez, o acórdão paradigma entendeu 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).

Por isso, voto por conhecer do Recurso Especial.

No mérito, esta Turma já tem posição consolidada, no sentido de que o coque de petróleo utilizado como combustível não é insumo de IPI, não sendo possível a tomada de crédito:

Acórdãos nº 9303-016.700, 9303-016.701 e 9303-016.702, j. 24/03/2025, Relator Alexandre Freitas Costa

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. IPI. CREDITAMENTO. MATERIAIS NÃO INTEGRADOS AO PRODUTO FINAL, TAMPOUCO CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE. DESGASTE INDIRETO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Afasta-se o direito ao creditamento de IPI de bens de uso e consumo que não se incorporam ao produto final e que não são consumidos de forma imediata e integral, sofrendo apenas desgaste indireto no processo de industrialização, conforme o Recurso Especial nº 1.075.508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 13/10/2009, proferido pelo STJ, em regime de recurso repetitivo.

Acórdão nº 9303-016.702, j. 23/10/2024, Relator Gilson Macedo Rosenberg Filho

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.

Acórdão nº 9303-017.114, j. 26/01/2026, Relatora Denise Madalena Green

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.

O coque de petróleo, ao ser queimado como combustível, não exerce ação direta sobre o cimento, tampouco tem contato direto ou indireto.

Assim, adoto as razões do voto condutor do Acórdão paradigma nº 3402-008.703, de titularidade do mesmo Contribuinte, que teve como razões de decidir laudo juntado pela empresa naquele e no presente processo:

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)

Pais	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).

Ao consignar como o coque se incorporaria ao cimento, o laudo consigna exatamente o que a r. decisão afirma: somente as cinzas, decorrentes da queima do coque, como combustível na produção e não por uma ação direta sobre o produto:

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.

A clínquerização 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 clínquerização 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.

Nos termos do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, o coque de petróleo utilizado como combustível não constitui produto intermediário aplicado na industrialização do cimento, e, portanto, não se enquadra no art. 11 da Lei nº 9.779/99:

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-OBRA (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.

Ademais, a tomada de crédito como produto intermediário deve ser afastada diante do REsp 1.075.508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 13/10/2009, julgado na sistemática dos recursos repetitivos:

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 ESSENCIAL 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 essencial 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.

Não se trata de afastar a essencialidade ou o consumo no processo industrial, mas sim de que o coque de petróleo não se agrega ao cimento fabricado, não sendo consumido de forma imediata (direta) e integral durante o processo de industrialização.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

Como se depreende dos fatos apresentados, a controvérsia posta cinge-se à discussão acerca do direito ao crédito, na apuração do IPI, na condição de insumo ou matéria-prima, do "coque de petróleo".

Em termos gerais, tem-se que a legislação do IPI, dentro da técnica da não cumulatividade, permite ao industrial ou equiparado a apropriação de crédito sobre a aquisição de matéria-prima e material intermediário, quando consumidos no processo de industrialização de produtos tributados, consoante art. 226, I do RIPI/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;

Na hipótese dos autos, toda a discussão de direito se encontra centrada na definição aplicável aos termos “produto intermediário” e “processo de industrialização”.

Quanto ao conceito de “produto intermediário”, a Fazenda nacional defende a aplicação dos atos normativos expedidos pela própria RFB, mais especificamente o Parecer COSIT CST nº 65 de 1979, para dizer que os tais produtos são aqueles que se consomem no processo industrial em virtude de contato físico com o produto em fabricação, desde que não compreendidos no Ativo Permanente.

Conceito de Produto Intermediário

Inicialmente, é necessário superar o aspecto jurídico envolvido na definição do conceito de Produto Intermediário utilizado pela legislação do IPI.

A questão jurídica controvertida deve ser examinada à luz do que já restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, em caráter vinculante, no Resp nº 1.075.508:

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.)

Da fundamentação do voto se extrai:

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram ao 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.

[...]

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.

Ou seja, material intermediário é aquilo que se consome no processo produtivo mediante desgaste imediato e integral deste.

Exclui-se desse conceito o componente do maquinário (ativo permanente), ou seja, aquilo que sofre desgaste indireto no processo produtivo.

Coque calcinado de Petróleo

As aquisições de coque calcinado de petróleo realizadas pela Recorrente foram glosadas pela Fiscalização ao argumento de se tratar de combustível para o forno usado na produção de clínquer".

A Contribuinte, a seu turno, aduz a ilegitimidade da glosa efetuada sob o fundamento de que se não se trata de simples combustível para permitir o funcionamento de uma máquina, mas, sim, de item utilizado na produção do cimento.

Ou seja, o que se percebe é que a questão se resume à efetiva compreensão do processo produtivo examinado e de que forma o "coque de petróleo" é utilizado.

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).

Como consignado acima, 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.

Quanto à compreensão de que somente aqueles insumos / materiais intermediários que se modificarem/consumirem ou desgastarem em razão do contato direto com o produto industrializado, ou vice-versa, podem ser considerados na apuração do crédito do imposto, observo que tais exigências contrariam até mesmo o Parecer Normativo CST nº 65/79, que não estabelece qualquer condição adicional para a caracterização do produto intermediário, que não o seu consumo no processo produtivo, em contato direto com o bem em fabricação.

Transcrevo o item 10 do referido Parecer:

“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.

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).”**

(destaques pela Recorrente em seu Recurso Voluntário)

Ou seja, o conceito de material intermediário deve ser extraído tão-somente em face do seu consumo no processo produtivo, quando restar evidenciado que este consumo se dá em decorrência do contato físico com o produto em fabricação ou em ação diretamente exercida sobre este. No caso do 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.

Não há qualquer exigência relacionada à função principal ou secundária do produto intermediário, à exigência de transformação do produto intermediário em outro produto, a exigência de caráter proposital ou incidental (secundário) do contato direto ou mesmo que este material intermediário tenha o condão de agregar determinada característica ou valor produto em fabricação. O que se exige, repise-se, é que o produto intermediário, durante o uso (ou consumo) que lhe é destinado no processo produtivo (seja qual for), ocorra mediante contato físico direto com o produto em fabricação (cimento).

Pelo exposto, entendo que não merece reforma o acórdão recorrido.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário