



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10855.902174/2012-53
ACÓRDÃO	3002-003.731 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VOTORANTIM CIMENTOS BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos a conselheira relatora Neiva Aparecida Baylon e os conselheiros Adriano Monte Pessoa e Gisela Pimenta Gadelha, que votavam por dar provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Redator designado

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Ramon Silva Cunha (substituto integral), Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente).

RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

A empresa em epígrafe apresentou, em 28/07/10, o PER nº 03382.56372.280710.1.5.01-8539, requerendo ressarcimento de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) do 2º trimestre de 2010, no montante de R\$ 1.173.932,34, para abater débitos próprios relativos a tributos administrados pela Receita Federal em procedimento de compensação, até ulterior homologação. Da análise do pleito resultou o Despacho Decisório de fls. 102/107, que indeferiu o direito creditório pleiteado, com fulcro na Informação Fiscal às fls. 175/209, pelas razões abaixo indicadas: DESPACHO DECISÓRIO Analisadas as informações prestadas no PER/DCOMP e período de apuração acima identificados, constatou-se o seguinte: - Valor do crédito solicitado/utilizado: R\$ 1.173.932,34 - Valor do crédito reconhecido: R\$ 0,00 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. Diante do exposto: NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP: 04196.83291.300710.1.3.01-7849 INDEFIRO o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no(s) PER/DCOMP: 03382.56372.280710.1.5.01-8539 Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/04/2014. TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL- FALTA DE ANULAÇÃO DE CRÉDITO RELATIVO A PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA REMETIDOS, PELO IMPORTADOR, DIRETAMENTE DA REPARTIÇÃO QUE OS LIBEROU A OUTRO ESTABELECIMENTO DA MESMA FIRMA: 3.1.1 – FATOS REFERENTES À GERAÇÃO DO CRÉDITO DE IPI PLEITEADO. O Contribuinte efetua importações de Coque de Petróleo não calcinado, Classificação NCM 27131100. Todo o crédito escriturado em livro de IPI decorre dessas importações. Diante disso, o contribuinte foi

intimado a esclarecer e comprovar seu processo industrial onde e como armazenava o Coque de Petróleo importado, e mais uma série de esclarecimentos quanto à utilização e destinação do Coque de Petróleo importado. Vejamos excertos do Termo de Intimação de 13/06/2013: (...) 3.1.3 – O PROCESSO DE IMPORTAÇÃO E DESPACHO DA MERCADORIA Tendo em vista que o contribuinte não atendeu as intimações e deixou de comprovar o armazenamento, processamento e utilização do Coque de Petróleo importado. O Fisco efetuou diligências junto ao operador do Porto – Usiminas, visando esclarecer como era processada e encaminhada a mercadoria importada (“DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS OUTROS - Intimação e Resposta – Usiminas”). (...) Conforme destacado na documentação, juntada ao processo como “Documentos Comprobatórios Outros – Intimação e Resposta da Usiminas”, comprovamos que: 1 – A Votorantim (contribuinte fiscalizado) não possui pátio, armazém ou outro local dentro da Unidade da Usiminas para armazenar e/ou processar o produto importado; 2 – A Usiminas mantinha um controle das mercadorias que saíam do porto para fora de sua unidade de Cubatão. Tal controle de circulação era informatizado e registrava algumas informações sobre o destino da mercadoria; Como vimos, a unidade da Votorantim fiscalizada, que se situa dentro da unidade da Usiminas, não tem capacidade de armazenar o coque importado recebido. Vimos também que a mercadoria sai do porto (estabelecimento alfandegado) direto para um caminhão que vai descarregar em outros destinos que não a filial da Votorantim fiscalizada. A Usiminas forneceu também uma relação com os dados dos transportes das mercadorias retiradas pela Votorantim de seu porto. Vejamos excertos do relatório: (...) No resumo acima, verifica-se, com fundo destaque (em amarelo no arquivo digital), a cidade de destino informada no documento apresentado pelo transportador ao preposto da Usiminas por ocasião da retirada das mercadorias do armazém alfandegado do porto. No período analisado, que vai de 01/01/2010 até 31/09/2011 já incluindo as importações da sucessora da fiscalizada, foram feitas 43.983 retiradas do Porto da Usiminas, com os destinos resumidos a seguir. Com base nessas informações, verificam-se diversas cidades-destino de envio do material. Ou seja: o material era retirado do armazém alfandegado e enviado diretamente ao seu destino final onde iria ser utilizado. Não havia um armazém ou outro local pertencente o estabelecimento fiscalizado de CNPJ 96.824.594/0193-05 que o material pudesse ficar armazenado. Observa-se, na extensa planilha apresentada pela Usiminas, das 43.983 retiradas de material, somente duas cargas de caminhão tiveram como cidade-destino Cubatão. A regra é a de que o

destino do material era para cidade diversa da sede da filial 96.824.594/0193-05. Logo, o material nunca ia para o estabelecimento da filial fiscalizada. O que é evidente, já que a mesma não tinha condições de receber a mercadoria importada. (...) 3.1.5 – LEGISLAÇÃO QUE REGE A MATÉRIA Vejamos a legislação que trata do crédito referente a produtos de procedência estrangeira remetidos, pelo importador, diretamente da repartição que os liberou a outro estabelecimento da mesma firma: “Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – RIPI/2002: Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11): III - relativo a produtos de procedência estrangeira remetidos, pelo importador, diretamente da repartição que os liberou a outro estabelecimento da mesma firma; (...) 3.1.6 – CÁLCULO DO CRÉDITO A SER ESTORNADO POR SER RETIRADO POR ESTABELECIMENTO DA MESMA FIRMA (...) Em síntese, temos que todos os créditos de IPI escriturados pelo contribuinte, objeto de ressarcimento tem origem em importações realizadas pelo mesmo. E como comprovamos, o material foi retirado do recinto alfandegado por outro estabelecimento da mesma firma. Logo todos os créditos devem ser estornados. (...) 4 – RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA (...) 5 – ANÁLISE DAS PER/DCOMP (...) Conforme se verifica nos itens precedentes, todo o crédito escriturado até 30/06/2010 foi indevido já que se tratava crédito relativo a produtos de procedência estrangeira remetidos, pelo importador, diretamente da repartição que os liberou a outro estabelecimento da mesma firma. Assim, inexistente qualquer direito a créditos de IPI no período em análise, motivo pelo qual será proposta sua glosa nas PER/DCOMP mencionadas. Além disso, mesmo desconsiderando o fato de que os produtos saíram diretamente do recinto alfandegado para outro estabelecimento da mesma firma, todo o crédito postulado é irressarcível já que não se enquadraria nas hipóteses do art. 11 da lei 9.779/99: Fls. 6 5 Cientificado do Despacho Decisório em 11/04/2014, fl. 107, a manifestação de inconformidade foi protocolizada em 12/05/2014, por intermédio do arrazoadado de fls. 02/13, no qual o contribuinte alega, em síntese, que: MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE (...) 7. Equivoca-se por primeiro a r. decisão atacada quando parte da premissa de que a utilização do crédito por meio de compensação só poderia ser realizada pelo estabelecimento que ao mesmo tempo (i) receber a matéria-prima ou produto intermediário ou material de embalagem e (ii) realizar a industrialização do produto tributado. 8. Como a própria fiscalização constatou ao examinar o estatuto social da empresa, o objeto social

principal é a produção e venda de cimento. O coque de petróleo, que é importado do exterior, é utilizado no processo produtivo realizado pelo contribuinte, pois tudo aquilo que deriva de sua queima acaba por integrar o produto final: o cimento. É o que, de forma mais minudente, será objeto de estudo a seguir. 9. De fato, por razões operacionais e comerciais, a compra de coque de petróleo do exterior é feita por alguns estabelecimentos da empresa localizados em regiões portuárias, sendo que no caso do Estado de São Paulo a importação é usualmente efetuada pelo estabelecimento de Cubatão, onde o produto é armazenado para ser posteriormente, e na medida das necessidades, transferido a cada uma das unidades fabricantes de cimento. 10. Contrariamente ao afirmado pela fiscalização, o direito ao ressarcimento de saldo credor é um benefício que é concedido à pessoa jurídica e em relação a ela não tem aplicação o princípio da autonomia dos estabelecimentos que rege o Imposto sobre Produtos Industrializados. Basta que se analise em conjunto as disposições de que tratam o artigo 11 da Lei nº 9.799/99 e dos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96 e ver-se-á que o saldo credor de IPI deverá ser sempre aproveitado, de forma escritural, pelo estabelecimento que o gerou. Entretanto, em caráter excepcional, isto é, se não houver condições de o saldo credor ser aproveitado pelo estabelecimento gerador, a lei permitiu que o crédito seja aproveitado pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, donde pouco importa, para efeito do benefício legal, qual é o estabelecimento que gera o crédito e qual é o estabelecimento que realiza a industrialização, já que o aproveitamento poderá ser feito pelo estabelecimento matriz, que no mais das vezes, não é estabelecimento industrial. (...) 12. No mesmo sentido do quanto sustentado acima, encontra-se no 'site' da Receita Federal do Brasil a seguinte resposta à Consulta: MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL SOLUÇÃO DE CONSULTA NS 320 de 14 de Setembro de 2007 ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI EMENTA: Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos. O estabelecimento assim equiparado poderá apropriar-se do crédito do imposto efetivamente pago quando da aquisição de MP, PI e ME utilizados no processo industrial, desde que tais créditos não tenham sido transferidos para o estabelecimento executor da encomenda quando da remessa daqueles insumos. O estabelecimento industrial ou equiparado a industrial não poderá se apropriar de créditos

de IPI por conta da aquisição de MP, PI e ME tributados à alíquota zero, isentos, não-tributados ou adquiridos de estabelecimentos optantes pelo Simples. O crédito do imposto não escriturado na época própria somente poderá ser aproveitado se ainda não estiver prescrito, pelo seu valor originário, sem qualquer acréscimo a título de atualização monetária, por falta de previsão legal. Os créditos assim apurados poderão ser utilizados para deduzir o montante de IPI a ser recolhido, para solicitar o ressarcimento de eventual saldo credor ao final do trimestre-calendário ou, ainda, para compensar com débitos referentes aos demais tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. 13. Ora, o estabelecimento de Cubatão, objeto de fiscalização pela Receita Federal de Santos não é um mero "local de descarga" como afirma a decisão atacada. Trata-se de estabelecimento equiparado à industrial nos termos do disposto no artigo 9º, inciso I, e parágrafo 6º, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212/10. 14. De outro lado, não prospera a r. decisão atacada quando pretende sustentar que o coque de petróleo não seria matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e que, por esta razão, não geraria direito de crédito de IPI. (...) 19. O coque de petróleo é essencial e necessário para a fabricação de cimento, pois não só serve como uma das espécies de combustível para os fornos que promovem o processamento da mistura de materiais extraídos da mineração [calcário e argila], como também é parte integrante do 'clinker', que é o resultado da queima da mistura dos materiais extraídos da mineração. (...) 30. Para não deixar qualquer dúvida com relação à integração do coque de petróleo no produto final, em 04.02.2010 a Manifestante obteve um Laudo Técnico (doc.05) elaborado pelo Instituto de Pesquisas tecnológicas - IPT, órgão da maior respeitabilidade, que analisou os materiais de sua unidade de Sobradinho/DF. (...) 31. Não há dúvida que o COQUE DE PETRÓLEO é adquirido para ser INTEGRADO AO PROCESSO PRODUTIVO. Ele se exaure, durante o processo produtivo, a ele se integrando. (...) 35. Isto posto, demonstrado que a glosa pretendida não tem qualquer fundamento e que o trabalho fiscal contém vícios que o maculam, só resta ao contribuinte respeitosamente requerer seja a presente Manifestação de Inconformidade acolhida e julgada inteiramente procedente para, reformando o despacho decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal de Santos no presente processo administrativo, declarar-se que o contribuinte tem direito ao ressarcimento da totalidade do crédito objeto do Pedido de Ressarcimento e, conseqüentemente, seja homologada a compensação no exato limite desse crédito. Percebe-se que o ponto central do litígio em questão refere-se à

glosa de crédito decorrente das aquisições de coque de petróleo, importado pela filial da VOTORANTIM CIMENTOS, CNPJ nº 96.824.594/0193-05, e enviado diretamente para outros estabelecimentos da mesma firma.

É o relatório,

VOTO VENCIDO

Conselheira Neiva Aparecida Baylon, Relatora.

I- Tempestividade

Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de imposto sobre produtos Industrializados (IPI), referentes ao 2º trimestre de 2010, no valor de R\$ 1.173.932,34, com a finalidade de compensação com débitos próprios, nos termos do procedimento de compensação previsto na legislação vigente.

Da análise do pleito resultou a emissão do Despacho Decisório de fls. 102 a 107, que indeferiu o direito creditório pleiteado, com fundamento nas conclusões constantes da informação Fiscal de fls. 175/209.

II- Da nulidade de infração e do julgamento: necessária conversão do feito em diligência

A Recorrente pleiteia a nulidade do auto de infração e do julgamento proferido pela autoridade de primeira instância, sob argumento de que não foram devidamente analisados elementos essenciais à elucidação dos fatos, o que teria comprometido o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Alternativamente, requer a conversão do feito em diligência, com fundamento no princípio da verdade material, previsto no art. 2º, inciso V, da Lei nº 9.784/1999, a fim de que sejam oportunizadas providências complementares para o saneamento das omissões apontadas e o regular esclarecimento dos aspectos técnicos e fáticos controvertidos.

Contudo, tais pedidos não merecem acolhimento.

Verifica-se que o auto de infração foi regularmente lavrado, contendo a descrição clara dos fatos, a indicação dos dispositivos legais infringidos e o detalhamento dos critérios utilizados para apuração do crédito tributário. Do mesmo modo, a decisão da DRJ enfrentou os

pontos relevantes da controvérsia, fundamentando adequadamente sua conclusão, não se constatando vício que comprometa a validade do lançamento ou que enseje sua nulidade.

No que tange ao pedido de diligência, não restou demonstrada a existência de fato novo, relevante ou essencial ao deslinde da controvérsia que justifique a reabertura da fase instrutória. A Recorrente limitou-se a repetir alegações genéricas, sem indicar de forma precisa quais documentos ou provas não foram analisados, ou de que modo a produção de novas diligências alteraria o conteúdo do julgamento.

Assim, afasta-se o pedido de nulidade do auto de infração e do julgamento de primeira instância, bem como o pleito de conversão em diligência, mantendo-se incólume o lançamento e a decisão administrativa que o confirmou.

III- Da regular apropriação de crédito de IPI, autorização prevista no artigo 11 da Lei nº 9779/99 e artigo 73 e 74 da Lei nº 9.430/96.

A apropriação de créditos de IPI pela contribuinte encontra respaldo legal no art. 11 da Lei nº 9.779/1999, que assegura o direito à manutenção e utilização desses créditos, inclusive nas hipóteses de operações isentas, não tributadas ou com alíquota zero, quando relativos a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados no processo de industrialização:

Art. 11. O saldo credor do imposto sobre produtos industrializados – IPI acumulado pela pessoa jurídica industrial ou equiparada, poderá ser utilizado para compensação com débitos próprios, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, ou ainda ser objeto de pedido de ressarcimento, observada legislação específica.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se inclusive nas hipóteses de isenção, alíquota zero ou não incidência nas operações de saída.

Além disso, os arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996 conferem ao contribuinte a faculdade de compensar créditos apurados com débitos de tributos federais, desde que haja compatibilidade entre a natureza do crédito e os débitos compensados:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições sob a administração da mesma Secretaria.

Assim, comprovada a origem do crédito de IPI, regularmente escriturado e relacionado à aquisição de insumos aplicados no processo de industrialização, mostra-se inteiramente legítima sua apropriação e posterior compensação, nos termos dos dispositivos legais acima mencionados.

Nos termos do art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, admite-se, de forma excepcional — isto é, na hipótese de inexistência de possibilidade de aproveitamento do saldo credor do IPI pelo estabelecimento no qual foi originalmente gerado — a transferência desse

crédito para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, inclusive a matriz, desde que observadas as condições previstas na legislação vigente.

A seguir, transcreve-se o teor do referido dispositivo normativo, que disciplina expressamente essa possibilidade:

Art. 11. O saldo credor do IPI poderá ser transferido, a título de ressarcimento, para estabelecimento da mesma pessoa jurídica que efetuar exportações com direito ao benefício fiscal, nas seguintes condições:

§ 1º A transferência de que trata o caput somente poderá ocorrer quando não for possível o aproveitamento do crédito pelo estabelecimento de origem, observada a legislação aplicável.

§ 2º O crédito transferido poderá ser utilizado pelo estabelecimento destinatário para:

I – compensação com débitos próprios, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; ou

II – ressarcimento em dinheiro.

Dessa forma, comprovada a origem legítima e a regular escrituração do crédito, e inexistindo a possibilidade de sua utilização pelo estabelecimento onde foi gerado, revela-se plenamente cabível sua transferência à matriz da pessoa jurídica, nos termos da regulamentação vigente.

Tal medida visa garantir a efetividade do princípio da não cumulatividade e assegurar o exercício pleno do direito creditório pelo contribuinte.

IV- Da subsistência dos créditos de IPI apurados sobre o coque de Petróleo

A Fiscalização entendeu que o coque de petróleo não seria matéria prima ou produto intermediário na fabricação de cimento, uma vez que seria mero combustível utilizado na geração de energia térmica para a fabricação do clínquer.

O entendimento atual consolidado no âmbito do CARF é o de que produto intermediário é todo aquele que, sendo consumido ou desgastado no curso do processo produtivo, exerce função essencial ou relevante à industrialização ainda que não se incorpore fisicamente ao produto final.

Verifica-se que o coque de petróleo se enquadra como produto intermediário na indústria cimenteira, uma vez que é utilizado diretamente no processo de calcinação das matérias-primas em fornos rotativos, sob altas temperaturas, etapa essencial e indispensável à obtenção do clínquer, insumo base para a fabricação do cimento.

Por ser consumido integralmente durante essa fase do processo produtivo, e exercer função energética e térmica essencial à transformação físico-química dos materiais, o coque de petróleo atende aos critérios de essencialidade e relevância estabelecidos pela

jurisprudência do CARF e do STJ (Tema 779), habilitando o contribuinte ao aproveitamento de créditos tributários correspondentes.

Tal entendimento é compatível com o princípio da não cumulatividade do IPI, bem como o disposto no art. 226 do RIPI/2010, que reconhece o direito ao crédito nas aquisições de insumos que se desgastam, deterioram ou se consomem gradualmente na produção.

Nesse sentido, caminha a jurisprudência do CARF, vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/04/2009 a 30/09/2011 IPI. COQUE DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE. O direito ao crédito do IPI esta condicionado ao conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Assim, ensejam o direito creditório as aquisições de coque de petróleo, utilizado como combustível no processo produtivo e que se desgastam no processo de industrialização. Acórdão nº 3201-010.317, julgado em 22 de março de 2023, Rel. Márcio Robson Costa

Dessa forma, entende-se que o coque de petróleo preenche os requisitos legais para ser caracterizado como insumo intermediário na fabricação de cimento, uma vez que, além de ser utilizado como fonte de energia térmica, participa de forma essencial e direta do processo industrial, influenciado o resultado e natureza do produto final.

Diante do exposto, rejeito as preliminares e no mérito voto no sentido de dar provimento integral ao recurso voluntário para reverter a glosa dos créditos do IPI decorrentes da aquisição de coque de petróleo.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, redator designado.

Com as devidas vênias, divirjo do encaminhamento dado pela i. Relatora ao julgamento do Recurso Voluntário que aqui se discute.

A divergência diz respeito aos créditos de IPI apurados sobre o coque de petróleo.

O acórdão recorrido concluiu que o coque de petróleo se encontra excluído do direito de crédito em razão de não ser produto que participa diretamente do processo produtivo da empresa, não se enquadrando no conceito de insumo para efeito do referido creditamento, nos seguintes termos:

Na entrada de produtos tributados pelo IPI que não integram o produto final, nem sejam consumidos diretamente no processo produtivo, em contato com o produto manufaturado, entende-se que não se implementa a correspondente saída posterior que é pressuposto essencial do “princípio da não-cumulatividade”, não ensejando, deveras, direito a crédito do imposto.

Note-se que o dispositivo regulador do crédito básico a que o estabelecimento industrial tem direito define que o direito ao crédito de IPI se dá em relação a matérias-primas e produtos intermediários que passam a compor o produto final, garantindo-se, também, ao industrial, o direito de se creditar do imposto relativo a produtos que, sem compor a mercadoria final, sejam consumidos durante o processo produtivo e não se classifiquem contabilmente no ativo permanente.

Neste sentido, o instrumento básico para interpretação e análise do artigo 164, inciso I, do RIPI/2002, e para a verificação da licitude do aproveitamento de créditos de IPI na escrita fiscal da contribuinte é o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, publicado nº D.O.U. de 06/11/197. Esse ato normativo veio dar a correta interpretação ao inciso I do artigo 66 do RIPI/1979 e aos seus análogos nos regulamentos que se seguiram, quais sejam, o artigo 82, inciso I, do RIPI/1982; o artigo 147, inciso I, do RIPI/1998, e o artigo 164, inciso I, do RIPI/2002.

Assim, é passível de utilização como crédito o IPI destacado nas notas fiscais referentes aos insumos somente se nos termos do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, estes se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou de material de embalagem creditáveis, o que não ocorre, na visão deste relator, em relação às aquisições de coque de petróleo.

Cabe destacar o seguinte trecho do citado Parecer Normativo CST nº 65, de 1979:

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.

O acórdão recorrido retoma alguns pontos do próprio Relatório Técnico juntado pela contribuinte (fls. 55/81), para corroborar sua conclusão:

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:

Na clínquerização, etapa de produção do cimento na qual participa o coque, a farinha desce pelos ciclones e entra no forno, que gira a uma rotação característica de 1 a 4rpm em torno de seu eixo, com inclinação aproximada de 3º a 4º, de forma que o material atravessa o cilindro por efeito de rotação e da gravidade. A farinha, ao atingir a região mais baixa, entra em contato direto com a chama do maçarico na zona de queima (cerca de 10 a 15 minutos), alimentada por sua vez com o coque de petróleo ou mistura deste com outros combustíveis sólidos (moinha de carvão, por exemplo), que responde como fonte de energia térmica nesta etapa, liberando calor e mantendo a temperatura da zona quente na ordem de 1.450°C.

Ressalta que os documentos juntados pela manifestante deixam assentado que o coque de petróleo é utilizado como combustível no processo produtivo.

Afirma que os combustíveis não se enquadram nos requisitos estabelecidos pelo Regulamento do IPI para que se possa reconhecer o direito de crédito, inclusive, conforme matéria expressamente tratada no Parecer Normativo CST 181, de 1974:

(...) 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, lâminas de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc. (...)

A i. Relatora vota por reverter a glosa dos créditos do IPI decorrentes da aquisição de coque de petróleo, considerando que:

- i) o entendimento atual consolidado no âmbito do CARF é o de que produto intermediário é todo aquele que, sendo consumido ou desgastado no curso do processo produtivo, exerce função essencial ou relevante à industrialização ainda que não se incorpore fisicamente ao produto final;
- ii) o coque de petróleo se enquadra como produto intermediário na indústria cimenteira, uma vez que é utilizado diretamente no processo de calcinação das matérias-primas em fornos rotativos, sob altas temperaturas, etapa essencial e indispensável à obtenção do clínquer, insumo base para a fabricação do cimento; e
- iii) o coque de petróleo atende aos critérios de essencialidade e relevância estabelecidos pela jurisprudência do CARF e do STJ (Tema 779), por ser consumido integralmente durante essa fase do processo produtivo e exercer função energética e térmica essencial à transformação físico-química dos

materiais, habilitando o contribuinte ao aproveitamento de créditos tributários correspondentes.

Alega que tal entendimento é compatível com o princípio da não cumulatividade do IPI, bem como o disposto no art. 226 do RIPI/2010, que reconhece o direito ao crédito nas aquisições de insumos que se desgastam, deterioram ou se consomem gradualmente na produção.

Dessa forma, conclui que o produto preenche os requisitos legais para ser caracterizado como insumo intermediário na fabricação de cimento, uma vez que, além de ser utilizado como fonte de energia térmica, participa de forma essencial e direta do processo industrial, influenciando o resultado e natureza do produto final.

Respeitosamente, discordo da i. Relatora. Pois, a meu ver, 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 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.

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, 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, razão pela qual a glosa dos créditos do 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 nº 9303-015.691, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 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.

Destacam-se, também, no mesmo sentido, os Acórdãos nº 9303-016.687 e nº 9303-016.699, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgados em 28 de março de 2025.

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.

Com estes fundamentos, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha