



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



|                    |                                                         |
|--------------------|---------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10880.923998/2012-50</b>                             |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9303-016.700 – CSRF/3ª TURMA                            |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 28 de março de 2025                                     |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE                |
| <b>RECORRENTES</b> | FAZENDA NACIONAL<br>CCB - CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL S.A |

**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.

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**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda, e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que lhe negou provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que lhe deu provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Freitas Costa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Régis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pela Contribuinte em face do Acórdão nº 3201-010.313, de 22 de março de 2023, fls. 436/458, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de nulidade do despacho decisório quando resta evidenciada a descrição dos fatos e a fundamentação da não homologação da compensação, por meio de ato administrativo emitido pela autoridade competente para fazê-lo.

PRELIMINAR. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento do direito de defesa no indeferimento de diligências quando o julgador entende que há nos autos elementos suficientes para o seu livre convencimento. Preceitua o artigo 18 do Decreto n.º 70.235 de 1972 que 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.

**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.

**IPI. MATERIAIS REFRATÁRIOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE**

Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram desgaste no processo industrial, o que não abrange os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, ainda que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização. Assim, não geram direito a crédito os materiais refratários, pois não se caracterizam como tal.

**Consta do respectivo acórdão:**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, nos seguintes termos: (I) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de crédito relativo ao coque de petróleo, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento, e (II) negar provimento em relação ao crédito decorrente das aquisições de refratários, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Tatiana Josefovicz Belisário e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), que davam provimento nesse item. O conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima declarou-se suspeito para participar do julgamento, sendo substituído pelo conselheiro suplente Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

**Síntese do Autos**

Trata-se de processo em que se analisa manifestação de inconformidade interposta pela requerente, ante Despacho Decisório Eletrônico de fl. 152 que, do montante do crédito solicitado/utilizado de R\$ 522.179,86, apurado pela filial 0020 e referente ao 3º trimestre de 2009, reconheceu a parcela de R\$ 513.630,57 e, consequentemente, homologou as compensações vinculadas ao processo até o limite do crédito deferido.

Conforme o Despacho Decisório Eletrônico, o pleito foi parcialmente deferido pela autoridade administrativa em razão da: a) constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado; b) ocorrência de glosa de créditos considerados

indevidos, em procedimento fiscal; c) redução do saldo credor do trimestre, passível de ressarcimento, resultante de débitos apurados em procedimento fiscal. Os detalhamentos da apuração do saldo credor ressarcível e das compensações encontram-se disponíveis às fls. 241/243.

Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal, fls. 69/87, foi lavrado auto de infração com glosa de créditos do IPI que resultou na reconstituição da escrita fiscal e consequente redução do saldo credor ressarcível ao final do trimestre. O saldo credor apurado ao final do 3º trimestre 2009 foi de R\$ 513.630,57.

Conforme relatado, a luz da legislação que rege o IPI, a contribuinte creditou-se indevidamente de IPI sobre bens adquiridos: coque de petróleo (utilizado como combustível) e materiais refratários (tijolo refratário, concreto refratário e argamassa). Tendo por fundamento o Parecer Normativo CST nº 65/79, esses bens adquiridos não se enquadram nas condições necessárias para ser aceito o crédito do IPI destacado nas operações de compra, na condição de matéria prima e produto intermediário, haja vista que não são MP, nem PI, e tampouco guardam qualquer semelhança com tais insumos, porque não se consomem em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida, justificando, portanto, a glosa dos créditos.

O auto de infração foi formalizado no processo administrativo nº 15983.720031/2014-45.

Regularmente cientificada, a contribuinte INTERCEMENT BRASIL S/A (empresa incorporadora da CCB - CIMPOR CIMENTOS BRASIL S/A), inscrita no CNPJ sob o nº 62.258.884/0001-36, apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 02/21, instruída dos documentos de fls. 22/90, aduzindo os seguintes pontos em sua defesa:

1. Segundo o disposto no artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010, os contribuintes poderão creditar-se do imposto relativo à matéria-prima, produto intermediário 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. Em vista disso, as glosas efetuadas não merecem prosperar, na medida em que foram afastados indevidamente os bens que, embora não se integrem ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização;
2. Os coques de petróleo são materiais utilizados para abastecer o forno, gerando o calor necessário em uma das etapas de produção do clínquer e do cimento, conforme já reconhecido pela Autoridade Fiscal, que preenchem os requisitos

descritos no item supra do Parecer Normativo CST nº 65/1979, pois sofrem desgaste em função de ação exercida sobre o produto em fabricação, assim como as cinzas resultantes da queima do coque de petróleo são utilizadas e incorporadas para produção do próprio clínquer. Razão pelo qual não poderá prosperar a glosa perpetrada sobre a aquisição de coques de petróleo, uma vez que estes bens fazem parte indissociável do processo produtivo, assim como atendem ao disposto no Decreto nº 7.212/10, bem como respeita o disposto no Parecer Normativo CST nº 65/1979;

3. Os materiais refratários utilizados tem contato com o produto produzido, perdendo eles todas as suas características físico-químicas, atendendo, portanto, os parâmetros para apropriação do respectivo crédito. Assim, o entendimento da Autoridade Fiscal merece reforma, pois os materiais refratários preenchem os requisitos necessários para possibilitar o creditamento do IPI e, conseqüentemente, inquestionável o direito ao crédito em relação às despesas com materiais refratários, em razão do sistema não-cumulativo do IPI;
4. Para provar o alegado, requer realização de diligência e/ou perícia técnica, indicando nome do assistente técnico e formulando quesitos para que sejam respondidos.

Por fim, requereu que fosse deferido integralmente o pedido de ressarcimento e homologadas as compensações pleiteadas, realização de diligência/prova pericial e protesta pela posterior juntada de documentos. Requer ainda que futuras intimações também sejam enviadas para seus advogados.

A manifestação de inconformidade foi julgada parcialmente procedente.

Inconformada com o julgamento o contribuinte apresentou Recurso Voluntário no qual requereu a reforma do julgado.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, nos seguintes termos: (I) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de crédito relativo ao coque de petróleo, e (II) negar provimento em relação ao crédito decorrente das aquisições de refratários.

**Do Recurso Especial da Fazenda Nacional**

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 460/476) no qual suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à matéria **IPI. Crédito. Indústria Cimenteira. Coque de Petróleo**, indicando como paradigma o Acórdão nº 3402-008.691.

Em suas razões recursais, em síntese, alega que:

consoante o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, o art. 164 do RIPI/2002 e a interpretação dada pelo Parecer Normativo CST 65/79, DOU de 06/11/79, amplamente aceita pelo Conselho, tem-se que darão margem ao creditamento do IPI os bens não incluídos no ativo permanente que: (a) Integram-se ao produto final; ou (b) Não se integram ao produto final, mas que sofrem alterações em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação;

o coque de petróleo não se enquadra realmente no conceito de produto intermediário, para fins de creditamento do IPI.

O recurso foi admitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 480/485.

Intimada, a Contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls. 567/579) alegando, em síntese, que:

- se dedica à produção de cimento e, para produzi-lo, são necessários diversos insumos que atuam intrínseca e diretamente em seu processo produtivo, específico e bastante agressivo, uma vez que depende do emprego de altas temperaturas;
- a atividade é altamente complexa e para sua melhor compreensão, mister se faz repisar os seus pormenores, a fim de se demonstrar, na cadeia produtiva, a utilização do coque de petróleo e sua finalidade na fabricação do cimento;
- a fabricação do cimento tem início nas minas, de onde são extraídas as matérias primas, quais sejam, por exemplo, o calcário, a argila, o minério de ferro e o gesso, por meio da utilização de explosivos (Dinamite e Cordel);
- uma vez reunida a matéria-prima, passa-se à etapa da moagem de cru, na qual o calcário e o minério de ferro são misturados e moídos, a fim de se obter uma mistura cura para descarbonatação e clinquerização;

- o seguinte passo da fabricação do cimento é o processo de clinquerização, que ocorre a uma temperatura de aproximadamente 1.450°C em fornos revestidos com tijolos refratários e concreto refratário;
- é neste forno rotativo de altas temperaturas que é injetado o coque de petróleo, material que é utilizado como insumo na fabricação do cimento não só como fonte de energia térmica, mas, igualmente, como se verá adiante, como insumo do produto final, uma vez que os gases e as cinzas, subprodutos resultantes de sua queima, misturam-se de maneira indissociável a esta mistura, que é cozida e sofre uma série de reações químicas, deixando o forno com denominação clínquer, componente básico do cimento;
- após esta operação de clinquerização, o produto final, qual seja, o cimento, será produzido através de uma nova moagem (Moinho com bolas de aço), utilizando-se de clínquer com o gesso;
- o coque é utilizado no processo de “clinquerização”, onde, uma vez moído, é introduzido no forno rotativo, onde se dá a “queima da farinha”, decorrente da mistura de calcário e argila extraídos de minas, processados em britadores e homogeneizados por materiais corretivos;
- em razão da elevada temperatura, o coque de petróleo é consumido totalmente na etapa de clinquerização, entrando em contato com a mistura do calcário (farinha);
- por ser consumido integralmente na etapa de clinquerização, a cada ciclo de produção é necessário inserir nova quantidade do coque de petróleo para viabilizar a elaboração do cimento;
- o coque é verdadeiro produto intermediário que se agrega ao clínquer e, por conseguinte, ao cimento, além de ser consumido por completo no processo de queima para produção do clínquer, já que os minerais do coque, liberados por combustão, compõem o clínquer no momento da clinquerização;
- outra interpretação além daquela conferida pelo aresto recorrido não pode ser conferida ao art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, o art. 164 do RIPI/2002 (vigente à época do creditamento analisado) e ao Parecer Normativo CST 65/79, DOU de 06/11/79, já que o coque de petróleo, cumulativamente, i) consome-se no processo produtivo; ii) integra-se ao produto final; iii) exerce ação direta sobre o produto em fabricação e, dada a vida útil limitada a um único ciclo produtivo, iv) não integra o ativo permanente da Recorrida.

### Do Recurso Especial da Contribuinte

A Contribuinte interpôs Recurso Especial (fls. 496/524) no qual suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à matéria **Crédito Básico de IPI. Materiais Refratários**, indicando como paradigma os Acórdãos n.º 3302-013.164 e 9303-011.428.

Em suas razões recursais sustenta que:

- o contribuinte poderá creditar-se do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos para emprego na industrialização; incluem-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, os bens que, a despeito de não integrarem o novo produto, são consumidos no processo de industrialização;
- os materiais refratários utilizados pela RECORRENTE (i) são utilizados em seu processo produtivo, sendo consumidos e desgastados, além de exercerem ação direta sobre o produto final; e (ii) não integram o seu ativo permanente;
- o artigo 226, inciso I, do RIPI/10 exige, tão somente, que o produto seja consumido no processo de industrialização;
- o legislador não fez qualquer alusão à forma de consumo, muito menos ao contato direto, apesar de ser fato incontroverso que “o refratário tem contato com o produto”;
- os refratários que compõem os fornos e painéis industriais entram em contato direto com o produto fabricado e, ainda que acidentalmente, desgastam-se direta e integralmente na produção, incorporando-se ao produto fabricado;
- o artigo 226, I, do RIPI/10, repita-se, não especifica a forma de consumo do produto intermediário para fins de creditamento do imposto, exigindo, apenas, que haja algum consumo no processo de industrialização.

O recurso foi admitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 673/677.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (fls. 684/692) pugnando seja negado provimento ao recurso especial da contribuinte.



É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

### **Do Recurso Especial da Fazenda Nacional**

#### ***Do conhecimento***

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade de fls. 390/395, sendo evidente a demonstração da divergência jurisprudencial, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Desta forma, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

#### ***Do mérito***

Cinge-se a questão à análise do enquadramento do coque de petróleo como produto intermediário no processo de fabricação de cimento, com consequente direito ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Sustenta a Recorrente pela impossibilidade de tal creditamento, por entender que o coque de petróleo não se enquadra no conceito de produto intermediário.

O acórdão recorrido reconheceu a possibilidade de creditamento do IPI na entrada do coque de petróleo, sob o fundamento de que este, utilizado como combustível no processo

produtivo, se mistura ao produto final e é indispensável à produção do cimento, conforme demonstrado por laudos técnicos apresentados nos autos.

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

11. Em resumo, geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final, (matérias-primas e produtos intermediários, 'stricto-sensu', e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente."

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

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

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

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

No presente caso, verifica-se que o coque de petróleo, ao ser queimado como combustível, não exerce ação direta sobre o cimento, tampouco tem contato direto ou indireto

com este produto, à semelhança das cinzas resultantes da combustão, conforme conclusão Relatório Fiscal acostados às fls. 20:

- 26.** Trata-se de combustíveis e de materiais refratários utilizados nos fornos da empresa.
- 27.** O coque de petróleo é utilizado pela empresa como combustível ao se queimar e não exerce ação direta sobre o cimento nem contato com este, nem as cinzas resultantes de sua combustão.
- 28.** Segundo pesquisas junto a estudos na "internet", é verdade que as cinzas resultantes da combustão do coque são 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. Porém, isso não a torna produto intermediário e muito menos matéria prima para fabricação do cimento.
- 29.** Dessa forma, os custos pela aquisição do coque não geram créditos básicos de IPI, passíveis de escrituração e dedução do imposto devido, motivo pelo qual os valores escriturados foram glosados na presente fiscalização.
- 30.** Quanto às demais mercadorias listadas na planilha acima, referem-se a materiais refratários (tijolo refratário, concreto refratário e argamassa), partes dos fornos, que não tem contado direto com o produto industrializado.
- 31.** Embora ambas as mercadorias possam ser consumidas na industrialização dos produtos da fiscalizada (cimento, clínquer e outros), a leitura da parte do Parecer CST n.º 65/1979, antes reproduzida, demonstra o objetivo do ato em esclarecer a equivocada interpretação de que quaisquer elementos consumidos ou utilizados nos limites do seu parque industrial, certamente necessários ao desenvolvimento de suas atividades, ainda que indiretamente, sejam considerados matéria-prima ou produto intermediário com o fim de gerarem o respectivo direito ao crédito do IPI incidentes sobre suas aquisições.

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)

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

COQUE DE PETRÓLEO. COMBUSTÍVEL. CRÉDITO BÁSICO. IMPOSSIBILIDADE.

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

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial nº 1.075.508/SC, submetido ao rito dos recursos repetitivos, também reforça essa interpretação ao dispor que o direito ao crédito de IPI está condicionado ao consumo do produto intermediário no processo de industrialização, com perda de suas propriedades físicas ou químicas por ação direta sobre o produto final:

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

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

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

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço

já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

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

(REsp n. 1.075.508/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 23/9/2009, DJe de 13/10/2009.)

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

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

### **Do Recurso Especial da Contribuinte**

#### ***Do conhecimento***

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade de fls. 583/588, sendo evidente a demonstração da divergência jurisprudencial, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Desta forma, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

#### ***Do mérito***

No mérito, a controvérsia circunscreve-se à análise do direito de crédito básico de IPI calculado sobre materiais refratários que revestem internamente fornos cimenteiros, tendo ela sido objeto de deliberação por este Colegiado em julgamento realizado em 16 de maio de 2024, com absoluta identidade de matéria e recorrente, oportunidade em que foi proferido o Acórdão n.º 9303-015.187, cuja ementa dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

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.

Por concordar integralmente com razões expostas pela relatora, Cons. Semíramis de Oliveira Duro, bem como em observância ao princípio da segurança jurídico, adoto aqui as razões de decidir daquele julgamento, como se minhas fossem:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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.

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

DIREITO AO CRÉDITO. MATERIAIS REFRATÁRIOS. INEXISTÊNCIA.

Somente são considerados produtos intermediários aqueles que, em contato com o produto, sofram desgaste no processo industrial, o que não abrange os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, ainda que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização. Assim, não geram direito a crédito os materiais refratários, pois não se caracterizam como tal.

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

Com estes fundamentos, voto por negar provimento ao recurso especial da contribuinte

### ***Dispositivo***

Pelo exposto, voto por conhecer e dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional; por conhecer e negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Freitas Costa**