



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.943748/2014-06</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-004.171 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VOTORANTIM CIMENTOS S.A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

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.

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

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.075.598/SC.

As matérias-primas e produtos intermediários somente geram créditos de IPI se integrarem o produto fabricado ou se forem consumidos no processo de industrialização. O conceito de insumos, no contexto do IPI, pressupõe que os bens nele subsumidos sejam consumidos - e aqui consumo assume um sentido amplo de desgaste, desbaste, perda de propriedades, etc. - em contato direto com o produto em fabricação, e desde que não integrem o

ativo permanente. Nessa linha, não se afiguram como matéria-prima ou produto intermediário, para fins de creditamento do IPI, os bens que forem utilizados apenas indiretamente na produção ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação. Trata-se do conceito de insumos nos termos do REsp 1.075.508/SC

IPI. CRÉDITO. COQUE DE PETRÓLEO. COMBUSTÍVEL NA PRODUÇÃO DE CIMENTO. INEXISTÊNCIA.

Os custos de aquisição de coque de petróleo, utilizado como combustível na clínquerização, não autorizam o aproveitamento de créditos de IPI por não se enquadrarem no conceito de produto intermediário, por não exercer interação transformadora imediata sobre o produto em fabricação. A absorção incidental de resíduos da combustão (cinzas) pelo clínquer não transmuda a natureza de combustível do bem para fins de crédito de IPI.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as conselheiras Gisela Pimenta Gadelha (Relatora) e Neiva Aparecida Baylon, que davam parcial provimento ao recurso para reverter as glosas referentes ao coque de petróleo. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Renata Casola Mascareñas.

*Assinado Digitalmente*

**GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Renata Casola Mascareñas – Redatora designada

*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, Renata Casorla Mascarenas, 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:

Trata-se MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE apresentada pela requerente ante Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil que deferiu parcialmente o ressarcimento solicitado, no montante de R\$ 998.032,32, referente ao PER nº 04681.34084.181012.1.1.01-6247, e homologou parcialmente as compensações da DCOMP nº 20872.02329.191012.1.3.01-4190, fato que gerou a cobrança de R\$ 838.341,19 em débitos da contribuinte. Regularmente cientificada do deferimento parcial de seu pleito, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, aduzindo em sua defesa as razões sumariamente expostas a seguir: Primeiramente a impugnante descreveu os produtos cujos créditos foram glosados pela autoridade fiscal, atribuindo-lhes classificação em linha com o seu processo industrial e regulamento do IPI: (i) Bens que integram o Ativo Permanente: blindagens de pneus, blocos, chapas de aço, caçambas, anéis, parafusos, pinos, porcas, rodas, roldanas, lâminas de aço, mancais, lonas, correias, eixos, buchas, correntes, ganchos, esferas, trilhos, travas, tirantes, vigas, guias de vedação, polímeros, ponteiras, raspadores, telas, mangas filtrantes, argamassas, concreto refratário, tijolo refratário. (ii) Material utilizado como Combustível: desconsideração do coque de petróleo como matéria-prima ou produto intermediário na fabricação do cimento, tendo se entendido que o mesmo é mero combustível utilizado na geração de energia térmica, não sendo portanto permitido o crédito de IPI respectivo. (iii) Material utilizado como Explosivo: espoleta de retardo, cordel detonante e emulsão explosiva, pois os mesmos seriam utilizados no desmonte do calcário, operação que não pode ser considerada industrialização. Depois, alegou que a decisão seria totalmente equivocada devendo ser inteiramente reformada para que se reconheça, integralmente, o direito creditório pretendido pela Manifestante. E acrescentou as seguintes razões de defesa: Como a própria fiscalização constatou ao examinar o estatuto social da Impugnante, o objeto social principal é a produção e venda de cimento. E os diversos produtos mencionados no Termo de Verificação Fiscal (tais como, exemplificativamente, o coque de petróleo, os tijolos refratários, as correias, esferas, roldanas, ponteiras, lâminas de aço, polímeros etc) são verdadeiros insumos, alguns se incorporando efetivamente no produto final cimento, outros se consumindo ao longo do processo produtivo, com o desgaste ou perda de propriedades físicas/químicas. Dentre os produtos cujo crédito de IPI não foi aceito, merece especial destaque o coque de petróleo (representa 70% do valor de IPI glosado), que é importado do exterior e 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, se passa a demonstrar. Com efeito, ao contrário do que afirma o Termo de Verificação Fiscal (item 3, iii, acima), não há como se

sustentar que o coque de petróleo é apenas um combustível utilizado para aquecer o forno em que o cimento é fabricado. O coque de petróleo é verdadeira matéria-prima que gera direito ao crédito de IPI. Por não ser o coque de petróleo material de consumo ou bem do ativo, sua caracterização como insumo é inquestionável, devendo, pois, ser reconhecido o direito ao creditamento do imposto e o direito ao ressarcimento do crédito decorrente de sua aquisição, nos exatos termos do artigo 11 da Lei nº 9.779/99. Nesse sentido é iterativa a jurisprudência, podendo ser apontado, dentre inúmeros outros no mesmo sentido. O coque de petróleo é essencial e necessário para a fabricação de cimento, pois além da função de combustível para os fornos que promovem o processamento da mistura de materiais extraídos da mineração (calcário e argila), seus componentes passam a compor também o 'clínquer', que é o resultado da queima da mistura dos materiais extraídos da mineração. Ao contrário do que se percebe em outros processos produtivos – em que as fontes energéticas se limitam a aquecer os fornos – na produção de cimento o coque e/ou o óleo combustível é diretamente injetado na mistura em processamento (denominada farinha), interagindo e misturando-se, combinando-se. Dentro dos fornos, 100% (cem por cento) dos minerais que compõe o coque de petróleo confundem-se com os minerais da "farinha", com ela combinando, agregando, para então sofrer os efeitos do processamento por meio do calor. Nesse exato sentido, inclusive, constam manifestações técnicas das mais balizadas autoridades sobre o tema, inclusive da Associação Brasileira de Cimento Portland - ABCP, que em trabalho intitulado "O Coque De Petróleo Na Indústria De Cimento" assim manifestou-se quanto ao coque: Queima em forno rotativo de clínquer: a farinha desce pelos ciclones e entra no forno, (...). Ao atingir a região mais baixa, o material encontra a chama de um maçarico, posicionado longitudinalmente, que produz o calor necessário à clínquerização, o maçarico é alimentado por diferentes tipos de combustíveis ou uma mistura deles. A temperatura atingida pelos materiais processados é de cerca de 1.450°C, que se deslocam através da zona de queima por 10 a 15 minutos. Neste processo, as cinzas e outros elementos gerados com a queima dos combustíveis são incorporados ao produto final. É nessa fase que ocorre a transformação da farinha em clínquer. Os fornos de cimento, diferentes 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 portland durante a queima. O mecanismo de incorporação do enxofre proveniente da queima do coque de petróleo pelo clínquer ocorre principalmente segundo a reação  $\text{CaO} + \text{SO}_3 \rightarrow \text{CaSO}_4$  (Grifos e negritos nossos). Tanto é assim que, uma vez injetado dentro do forno, o coque de petróleo passa, inclusive, a agregar diversas propriedades ao clínquer, e por conseguinte, ao cimento. Portanto, NÃO EXISTE CLINQUER SEM COQUE; e NÃO HÁ CIMENTO SEM CLINQUER > LOGO, NÃO HÁ CIMENTO SEM COQUE !!! Embora tenham as autoridades entendido em sentido diverso, é fato que, dependendo das especificações do coque de petróleo utilizado no processo produtivo (taxa de carbono, umidade, percentual de cinzas, volatilidade, etc...), haverá direta variação da qualidade do cimento ao final produzido. Tal fato, por si só, aponta para a integração do coque com o clínquer. Não houvesse interação, a qualidade do cimento não variaria em função do coque, conforme efetivamente se observa. E mesmo que se entendesse, ad argumentandum tantum e em detrimento das razões técnicas dos experts, que o coque de petróleo não integra o cimento, tenha-se que o mesmo é, por certo, total e integralmente consumido no já delineado processo produtivo. Neste contexto duas conclusões básicas se extraem: (i) sem coque de petróleo não se produz cimento, e (ii) para que este seja produzido, deste

material nada resta após o processo produtivo, já que integralmente consumido. 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.06) elaborado pelo Instituto de Pesquisas tecnológicas - IPT, órgão da maior respeitabilidade, que analisou os materiais de sua unidade de Sobradinho/DF. 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. Se é assim, se é da natureza existencial do produto final cimento, feito pelo contribuinte, tem-se então tratar-se o coque de petróleo de matéria-prima para a agregação de valor. Destacamos, ainda, recente decisão proferida pelo Conselho de Recursos Tributários do Ceará (doc.07), em que foi cancelado auto de infração lavrado contra a ora Manifestante, pois se entendeu pela não sujeição da respectiva operação à sistemática da substituição tributária, pelo fato de que o coque de petróleo é verdadeiro insumo no processo produtivo do cimento. E também a título ilustrativo anexamos cópia da Portaria nº 306/2005 (doc.08), que alterou a Portaria nº 528/2001, emitida pelo Secretário de Fazenda do Distrito Federal, que corrobora o entendimento da Manifestante de que o COQUE DE PETRÓLEO É, SEM MARGEM DE DÚVIDA, INSUMO PARA A PRODUÇÃO DE CIMENTO. A referida Portaria trata de autorização ao Banco de Brasília para conceder EMPRÉSTIMO NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS a outra empresa sediada em Brasília, voltada também à produção de cimento. Assim está, então, redigido o Artigo 10, III, da referida portaria, com a alteração dada pela Portaria nº 306/05. Portanto, em sendo o coque de petróleo importado pela Manifestante verdadeira matériaprima/insumo utilizado e consumido no processo produtivo do cimento, legítimo é o crédito de IPI efetuado pela Manifestante. Por fim, também são necessárias algumas breves considerações acerca da utilização do tijolo refratário no processo produtivo do cimento, cujo crédito de IPI foi indevidamente glosado pela fiscalização. Os tijolos refratários são aplicados no forno de clínquer com o objetivo de evitar sobretemperatura na virola do forno e desgaste por abrasão devido à ação do clínquer, sendo verdadeiro insumo consumido no processo produtivo do cimento, devendo ser considerado como produto intermediário, e validado o respectivo crédito de IPI. Diante de todo o acima exposto, demonstrado que a glosa pretendida não tem qualquer fundamento, respeitosamente se requer seja a presente Manifestação de Inconformidade acolhida e julgada inteiramente procedente para, reformando o despacho decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal de Divinópolis 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.

Todavia, em sede de julgamento, os membros da 8ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, decidiram pela improcedência da Manifestação de Inconformidade apresentada pela ora Recorrente, em acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

**Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012**

**MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CONCEITO.**

Somente as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, são hábeis ao

creditamento do imposto. Para que seja dado o tratamento de insumos aos bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, tais bens devem guardar semelhança com as matérias primas - MP e produtos intermediários - PI, em sentido estrito, semelhança essa que reside no fato de exercerem, na operação de industrialização, função análoga a das MP e PI, ou seja, se consumirem, em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida, mesmo que não integrando ao produto final.

PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. MATERIAIS REFRAATÓRIOS. COMBUSTÍVEIS.

Não geram direito a 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. Assim, glosam-se os créditos relativos a materiais intermediários que não atendam aos requisitos do Parecer Normativo CST no 65, de 1979.

Manifestação de Inconformidade Improcedente  
Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a Contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário, alegando em sede de preliminar haver nulidade do auto de infração e do acórdão e, no mérito, reforçou os argumentos de defesa já expostos em sede de manifestação, em especial:

- ao considerar unicamente a nomenclatura das rubricas reportadas nos livros fiscais/contábeis, sem que se compulsar a documentação anexada aos autos (suportada por diversos laudos técnicos), as Autoridades Fiscais incorreram em flagrante contradição ao princípio da verdade material;
- ao indeferir o pedido de prova técnica complementar (diligência fiscal), o v. acórdão incorreu em flagrante contradição ao princípio da verdade material, que repele a adoção de presunções ou ficções jurídicas no campo da tributação;
- o coque de petróleo é um insumo imprescindível ao processo produtivo do cimento. Na produção de cimento o coque é diretamente injetado na mistura em processamento (denominada farinha), interagindo, combinando-se e misturando-se com o produto final;
- ainda que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP tenha consignado que o coque de petróleo seria um mero combustível, é fato que os elementos que o compõem passam a integrar a composição físico-química do cimento;
- Para não deixar qualquer dúvida com relação à integração do coque de petróleo no produto final, a Recorrente anexou Laudo Técnico elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT;

- todos os materiais fiscalizados (explosivos, refratários e partes/peças) são, de fato, aplicados diretamente no processo produtivo do cimento, especialmente na fragmentação do calcário, nos fornos de clínquer e moinhos;
- os materiais refratários são utilizados no revestimento dos fornos e possuem a função de manter a alta temperatura que se faz necessária para a produção do cimento, necessitando de reposições constantes, pois acabam sendo diretamente (e de forma essencial) consumidos no processo produtivo do cimento, não se prestando a mais nada assim que esgotada a sua utilidade no forno.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Relatora

### **Preliminar de nulidade do auto de infração e do r. acórdão recorrido:**

Sustenta a Recorrente que o lançamento fiscal teria decorrido de procedimento fiscalizatório lastreado exclusivamente na identificação da nomenclatura por ela adotada em seus livros fiscais e contábeis, sem a devida análise exaustiva, técnica e pragmática dos aspectos fáticos inerentes ao processo produtivo. Aduz, ainda, que o indeferimento do pedido de produção de prova técnica complementar (diligência fiscal) configuraria flagrante afronta ao princípio da verdade material.

No tocante às alegações apresentadas, entendo que:

1. Não merece acolhimento a arguição de nulidade do despacho decisório, uma vez que restaram devidamente descritos os fatos e apresentada a fundamentação que embasou a não homologação da compensação, por meio de ato administrativo regularmente praticado por autoridade competente;
2. Nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972, compete à autoridade julgadora de primeira instância determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias quando as considerar necessárias, podendo indeferir aquelas que reputar prescindíveis ou impraticáveis.

Além disso, as alegações suscitadas pela Recorrente como fundamento para a pretendida nulidade do auto de infração e da decisão recorrida confundem-se com o próprio mérito da controvérsia, razão pela qual serão apreciadas em momento oportuno, quando da análise meritória.

Isto posto rejeito as preliminares de nulidade suscitadas

### Mérito:

Por entender que os produtos adquiridos pela Recorrente não poderiam ser considerados como insumos, a Fiscalização glosou a tomada de crédito realizada pela Empresa.

Portanto, antes de analisar o mérito da questão – se os produtos adquiridos são ou não classificados como insumos – importante tecer breves considerações sobre o IPI e a regulamentação que trata da possibilidade de tomada de crédito.

A Constituição Federal, ao tratar do IPI, limitou-se a autorizar a tributação sobre “produtos industrializados”, deixando a cargo a legislação infraconstitucional definir a regra matriz do referido imposto. Nessa linha de raciocínio, o Código Tributário Nacional dispõe sobre o fato gerador do IPI, assim como a sua não cumulatividade:

“Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados, tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. **Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.** (grifos nossos)

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

Por sua vez, o art. 4º do Decreto 7.212/10 (RIPI/2010), entende haver industrialização quando ocorre dentre outras hipóteses, a transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, renovação ou recondicionamento:

“Art. 4. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como ( Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único , e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único) :

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação); II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento); III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem); IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.”

A lei n.º 9779/99 também trouxe previsão acerca da não cumulatividade e da possibilidade de tomada de crédito de IPI em seu art. 11, senão vejamos:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, **poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. (grifos nossos)**

Portanto, o dispositivo acima transcrito autoriza expressamente que o saldo credor de IPI acumulado em cada trimestre pode ser compensado com outros tributos devidos nos termos do art. 74 da Lei n.º 9.430/1990.

No caso em questão, o Contribuinte pretende a compensação de créditos básicos previstos nos art. 226 do RIPI, sendo que o inciso I do referido dispositivo prevê a hipótese utilizada pelo ora Recorrente:

“Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

I - Do imposto relativo à 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; (...)”

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, produto intermediário e material de embalagem quando consumidos no processo de industrialização de produtos tributados, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Para esclarecer os conceitos acima citados, foi editado o Parecer Normativo n.º 65/79, cujos itens 11 e 11.1 esclarecem que:

“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.

11.1. Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se deem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do art. 66 do RIPI/79.

A necessidade da ação direta do produto para ser admitido como matéria prima vem sendo reiteradamente adotada por este Conselho, como se depreende, a título exemplificativo, das manifestações abaixo colacionadas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 (...) IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. FERRAMENTAS. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS. REFRAATÓRIOS. 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 integrando 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, a aquisição de ferramentas, refratários, partes e peças de máquinas 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. (Acórdão nº 3402- 008.325 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo nº 11080.732116/2013-16, Rel. Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Sessão de 28 de abril de 2021)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.075.598/SC. SÚMULA CARF Nº. 19. As matérias-primas e produtos intermediários somente geram créditos de IPI se integrarem o produto fabricado ou se forem consumidos no processo de industrialização. O conceito de insumos, no contexto do IPI, pressupõe que os bens nele subsumidos sejam consumidos - e aqui consumo assume um sentido amplo de desgaste, desbaste, perda de propriedades, etc. - em contato direto com o produto em fabricação, e desde que não integrem o ativo permanente. Nessa linha, não se afiguram como matéria-prima ou produto intermediário, para fins de creditamento do IPI, os bens que forem utilizados apenas indiretamente na produção ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação. Trata-se do conceito de insumos encapsulado pelo REsp 1.075.508/SC, submetido ao rito previsto no art. 543- C do antigo CPC, e consubstanciado na ratio decidendi da Súmula CARF nº. 19. A conceituação de insumos vazada nessas decisões é de aplicação obrigatória pelos Conselheiros do CARF, por força do que dispõem o art. 62, §2º, e 72 do ANEXO II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. (Súmula CARF nº 19; Parecer Normativo CST nº 65/1979; REsp 1.075.508/SC).

A Súmula CARF nº 19 reforça a necessidade de haver contato direto com produto para se enquadrar nos conceitos de matéria – prima ou produto intermediário e, assim, integrar a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363/1996. Embora a referida lei trate de PIS/COFINS, a Súmula respalda o entendimento adotado no Parecer Normativo CST nº 65/1979.

Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas, produtos intermediários 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 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.

Feitas essas considerações, passo à análise do mérito do recurso:

**COQUE DE PETRÓLEO:**

Conforme mencionado na parte fática da presente demanda, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP entendeu que o coque de petróleo não seria matéria-prima ou produto intermediário na fabricação do cimento, vez que seria mero combustível utilizado na geração de energia térmica para a fabricação do clínquer. Veja-se:

“Assim, não há dúvidas que o coque se consome no processo produtivo e é essencial a este, mas a questão é se o combustível se consome pelo contato direto com o produto industrializado e se esse consumo se dá em razão deste contato. Aqui, parece que não. O coque se consome na combustão para emissão do calor que formara o clínquer, mas não entra em contato com o calcário ou argila, nem se agrega a eles. É o calor que forma o clínquer, não o coque.”

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.)*

De acordo com o Laudo Técnico elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT (vide Doc. 03 da Impugnação), verifica-se que os produtos Coque Verde de Petróleo e Clínquer são insumos essenciais à produção de cimento.

*"(...)1. A partir dos dados de análise química das farinhas, clínquer e combustíveis foi possível constatar que os teores de anidrido sulfúrico (SO<sub>3</sub>) nos clínqueres foram superiores aos estimados a partir da composição química das respectivas farinhas, indicando, assim, ocorrência de INCORPORAÇÃO DE ENXOFRE NO CLÍNQUER. Majoritariamente, O ENXOFRE É PROVENIENTE DO COQUE DE PETRÓLEO e grande parte e integrado na composição do clínquer, como demonstrado na Tabela 7, onde o enxofre está expresso como anidro sulfúrico (SO<sub>3</sub>). Não foi detectada a presença de sulfatos alcalinos e de anidrita por DRX, possivelmente devido a limitação técnica para pequenos teores.*

*Contudo, sabendo-se que os sulfatos alcalinos gerados pela incorporação de cinzas do coque são predominantemente solúveis em água, calculou-se estequiometricamente os teores de sódio e potássio solúveis em água. Para simplificação do raciocínio estimou-se que o excedente de sulfato (diferença entre o sulfato total e o sulfato combinado com sódio e potássio) esteja combinado como anidrita (CaSO<sub>4</sub>), sendo calculado como tal. Os dados obtidos estão apresentados na Tabela. DESSA FORMA, ESTES DADOS EVIDENCIAM A INCORPORAÇÃO DE ENXOFRE DO COQUE DE PETRÓLEO COMO SULFATOS ALCALINOS (TABELA 8).*

*Cabe registrar que no processo de clínquerização abordado deste trabalho há utilização de coque e de moinha de carvão vegetal como combustíveis, podendo contribuir com a presença de álcalis e de enxofre nos gases emitidos pelo forno. (...)*

*O conjunto de dados abordado no presente trabalho associado aos da literatura especializada possibilita indicar, genericamente, que O COQUE DE PETRÓLEO É UM INSUMO UTILIZADO NA FABRICAÇÃO DO CIMENTO como fonte principal de energia térmica; entra em contato com a farinha, durante o processo de clínquerização no forno, sendo TOTALMENTE CONSUMIDO no processo; e tem SUAS CINZAS E PARTE DA ENERGIA TÉRMICA INTEGRADAS AO CLÍNQUER, produto intermediário do processo industrial de fabricação do cimento Portland."*

Da análise da forma de produção do cimento, verifica-se que o coque de petróleo é utilizado diretamente no processo produtivo, em contato físico com o produto final, sendo que, ao longo da produção do clínquer, muda sua composição original, tornando-se indissociável do cimento. Além da função de mero combustível para os fornos que promovem o processamento da mistura de materiais extraídos da mineração (calcário e argila), seus componentes passam a

compor também o ‘clínquer’, que é o resultado da queima da mistura dos materiais extraídos da mineração.

Ao contrário do que se percebe em outros processos produtivos – em que as fontes energéticas se limitam a aquecer os fornos – na produção de cimento o coque é diretamente injetado na mistura em processamento (denominada farinha), interagindo, combinando-se e misturando-se com o produto final.

Para melhor compreensão, deve-se atentar para a descrição feita pela Associação Brasileira de Cimento Portland – ABCP acerca do “O Coque De Petróleo Na Indústria De Cimento”:

“Queima em forno rotativo de clínquer: a farinha desce pelos ciclones e entra no forno, (...). Ao atingir a região mais baixa, o material encontra a chama de um maçarico, posicionado longitudinalmente, que produz o calor necessário a clinquerização. O maçarico é alimentado por diferentes tipos de combustíveis ou uma mistura deles. A temperatura atingida pelos materiais processados e de cerca de 1.450oC, que se deslocam através da zona de queima por 10 a 15 minutos. Neste processo, as cinzas e outros elementos gerados com a queima dos combustíveis são incorporados ao produto final. E nessa fase que ocorre a transformação da farinha em clínquer. (...) Os fornos de cimento, DIFERENTES de outros fornos e caldeiras industriais, tem 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 portland durante a queima. O mecanismo de incorporação do enxofre proveniente da queima do coque de petróleo pelo clínquer ocorre principalmente segundo a reação  $\text{CaO} + \text{SO}_3 \text{ a } \text{CaSO}_4$ .”

Ou seja, como bem destacado pelo Recorrente, “NÃO EXISTE CLÍNQUER SEM COQUE; e NÃO HÁ CIMENTO SEM CLÍNQUER → LOGO, NÃO HÁ CIMENTO SEM COQUE!”

Ainda que se considere que os componentes físico-químicos do coque de petróleo, embora introduzam novos elementos minerais ao cimento, não exerçam influência na qualidade do produto final, é certo que a integração entre os materiais do clínquer e do coque decorre diretamente do processo industrial.

Nesse contexto, verifica-se que o coque é integralmente consumido ao longo da industrialização, não havendo geração de subprodutos ou sobras passíveis de reaproveitamento pela Impugnante ou de comercialização a terceiros na condição de resíduo industrial.

Assim, considerando que o coque de petróleo é adquirido com a finalidade de integrar fisicamente o processo produtivo do cimento — uma vez que é introduzido no forno conjuntamente com a mistura que dá origem ao clínquer, a ponto de seus componentes físico-químicos passarem a compor o produto final — não há fundamento jurídico para afastá-lo do conceito de matéria-prima, insumo ou produto intermediário.

Destarte, sendo o coque de petróleo efetiva matéria-prima/insumo, porquanto utilizado e integralmente consumido no processo de industrialização do cimento, revela-se legítima a apropriação dos créditos de IPI efetuada pela Recorrente.

Nesse sentido, vale ressaltar alguns acórdãos proferidos neste E. Conselho sobre a matéria:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)*

*Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009*

*IPI. COQUE VERDE DE PETRÓLEO E CLÍNQUER. POSSIBILIDADE.*

*O direito ao crédito do IPI esta condicionado ao conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Insumos essenciais à produção de cimento. Assim, ensejam o direito creditório as aquisições de coque verde de petróleo e clínquer, utilizado como combustível no processo produtivo e que se desgastam no processo de industrialização.*

*INSUMOS. DIREITO CREDITÓRIO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. COQUE VERDE DE PETRÓLEO E CLÍNQUER. COMPROVAÇÃO TÉCNICA. IMOBILIZADO. NÃO ENQUADRAMENTO. Entende-se como correto o enquadramento de produtos e materiais refratários no conceito de "produtos intermediários" ou assemelhados nos estritos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79, reconhecendo-se o correspondente direito ao creditamento de IPI como insumo quando foi apurado que: a) esses produtos não são "partes e peças de máquinas"; b) não podem ser classificados no "ativo permanente" (imobilizado) segundo as regras e os princípios contábeis aplicáveis aos lançamentos à época em que foram registrados; e c) conforme atesta Parecer Técnico, são consumidos no processo industrial da recorrente majoritariamente pelo desgaste em função do seu contato com o produto em elaboração. (Acórdão nº 3003-002.500 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária Sessão de 13 de março de 2024)*

*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 está 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*

Assim sendo, por ser utilizado diretamente na industrialização do cimento (cujos resíduos, inclusive, constam do produto final), o coque de petróleo enseja o direito ao crédito do IPI. Portanto, assiste razão à Recorrente.

A Turma Julgadora entendeu que os materiais (explosivos, refratários e peças/peças) não tiveram contato direto com o produto em fabricação (cimento), nem sofreram 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.

## MATERIAIS EXPLOSIVOS

A Recorrente também sofreu glosa quanto aos insumos empregados na atividade de mineração: MATERIAIS EXPLOSIVOS. A fiscalização sustentou que tais itens não se enquadrariam no conceito de insumo para fins de IPI, sob o argumento de que não se integram ao produto final.

Em relação aos explosivos utilizados para extração mineral, deve-se registrar que os valores de IPI passíveis de creditamento são aqueles decorrentes de aquisições de insumos direcionados a operação de industrialização, com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.779/99, in verbis:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros prod poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. (grifos nossos) utos

No caso, trata-se de atividade extrativista mineral e não se enquadra na definição de atividade econômica, prevista no RIPI/2002:

“Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo (...)”

Como já mencionado, a legislação do IPI não vincula o conceito de industrialização ao destino do produto final, mas às operações efetivamente realizadas sobre os insumos, modificando-o, aperfeiçoando-o ou, de qualquer forma, alterando o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a sua aparência. Dessa forma, não é por ser o resultado da atividade de extração de argila e de calcário qualificada como matéria-prima para uma ulterior fase de industrialização que a referida etapa inicial passará a ser considerada como produção tipicamente industrial.

A etapa industrial se inicia no momento em que os minerais são misturados a outros elementos e tratados para a produção do cimento; antes disto não há operação de industrialização, mas sim atividade extrativista.

Por essas razões, as aquisições de insumos relativas à viabilização da etapa extrativista, conforme definições da legislação do IPI, não se configuram como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados na produção industrial. Logo, não geram crédito de tal imposto.

Aliás, ainda que integre o processo produtivo; fique em contato direto com o produto e sejam consumidos no processo produtivo quando detonados, o fato de integrar o processo produtivo e nele ser consumido com contato direto não é suficiente para que seja considerado produto intermediário para fins de IPI. Isto porque o conceito de produto intermediário é o de que compõe ou integra o produto final, o que não é o caso dos explosivos.

Nesse sentido, as aquisições de explosivos listados pela Autoridade Fiscal, devem ter a glosa mantida pela impossibilidade de serem considerados para fins de cálculo do crédito do IPI.

Portanto, nega-se provimento ao recurso nesse ponto.

### DO MATERIAL REFRAFATÁRIO

O Parecer Normativo CST nº 65/79 expressamente reconhece que a expressão “consumidos” há de ser entendida em sentido amplo abrangendo “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 por este diretamente sofrida”. Assim sendo, fazem jus ao crédito “as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas independentemente de suas qualificações tecnológicas”, enquadrem-se no conceito de “produtos consumidos”.

Sobre o assunto, o referido parecer informa:

4.2 – Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

Para o Recorrente, todos itens refratários são “produtos intermediários” (PI), mesmo que não se integrem física ou quimicamente ao produto final, mas que se desgastem no curso do processo produtivo.

No Recurso Especial nº 1.075.508-SC, julgado em 23/09/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux, ele faz a distinção entre “consumo” do produto e o “mero desgaste” indireto do produto sem ação direta no processo produtivo, que é o caso dos materiais refratários, e que, por isso, não geram direito a crédito de IPI. Senão vejamos:

“Destarte, 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”.

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.”

Nesse contexto, é inequívoco que o material refratário é consumido no curso da industrialização. Seu desgaste e deterioração decorrem da ação direta dos agentes térmicos e físico-químicos inerentes ao processo produtivo. Sem esse revestimento, os fornos sequer poderiam operar, pois o calor comprometeria a integridade de sua estrutura metálica, inviabilizando a fabricação do cimento.

Acerca do direito ao crédito de IPI sobre aquisições de materiais refratários pela indústria do cimento, assim se posicionou o Professor Humberto Ávila em parecer favorável ao Recorrente:

“14) os refratários cumprem todos os requisitos para a geração de créditos na sistemática da não-cumulatividade do IPI, ainda que se adote um sentido restrito de não-

cumulatividade, tanto em sua versão material-corpórea, quanto material-funcional; por um lado, os refratários cumprem a concepção material corpórea, que abarca unicamente o direito de crédito no caso de integração do produto no produto industrializado, porque os resíduos de sua queima são integrados ao cimento produzido na fábrica, na medida em que há contato físico direto entre os refratários e as matérias-primas utilizadas na fabricação do cimento, o que gera a presença física do insumo (refratários) no produto industrializado (cimento); por outro lado, os refratários cumprem a concepção material-funcional, que abarca o direito ao crédito tanto no caso de integração do produto no produto industrializado, quanto no caso de consumição do produto no processo de industrialização, porque os refratários vão sendo consumidos durante o processo produtivo da fabricação de cimento, através do seu desgaste durante a sua utilização como protetor térmico, abrasivo e corrosivo de equipamentos. 15) as considerações anteriores demonstram que os refratários geram direito de crédito na sistemática não-cumulativa do IPI, sendo tanto inconstitucional quanto ilegal a restrição ao crédito decorrente da sua aquisição por parte da Receita Federal.”

O Parecer Normativo 260/71, que trata especificamente deste tema dos refratários, e os acórdãos são explícitos quanto a não admissão do crédito de IPI de materiais refratários:

(...) Embora o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, tenha reformulado parte do entendimento antes fixado no Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, adaptando-o às inovações introduzidas pelo art. 66, inciso I, do RIPI/1979, que prevalecem até hoje, não alterou o entendimento segundo o qual o direito ao crédito não se estende a partes e peças de máquinas em nenhuma hipótese, ou seja, ainda que não incorporadas ao ativo imobilizado e mesmo que, por suas qualidades ou características tecnológicas, se desgastem em razão do contato direto que exercem sobre o produto em fabricação ou que o produto exerce sobre elas. Em tais condições, semelhante direito ao crédito só foi admitido, em virtude das inovações da legislação decorrentes do RIPI/1979, às ferramentas manuais e intermutáveis que não sejam partes de máquinas.

Ademais, o refratário não agrega qualquer característica ao produto, mas sim ao equipamento: proteção das altas temperaturas, resistência à abrasão e isolamento térmico. Os refratários colocados no interior de fornos terão sempre a função de proteger a parede metálica do forno, evitando o seu derretimento, ataque químico e perda de calor. E a função dos fornos será sempre a mesma: a queima de combustível gerando calor, que se pretende transferir a uma substância que se quer aquecer. Fica claro que 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 (ex: tijolos e concretos refratários), porém este contato não tem o objetivo de agregar alguma característica especial ao produto. Se não houvesse a necessidade de proteger a parte interna do equipamento, os refratários seriam colocados do lado de fora, apenas com a função de isolamento térmico e não teriam qualquer contato com o produto. Assim, 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.

Apesar de fazerem parte do processo produtivo, não tiveram ação direta sobre o produto, e seu desgaste não se dá de forma imediata, mas lentamente durante vários processos de industrialização. O desgaste, no caso, é incidental, ou seja, pelo uso, não pelo contato com o produto produzido conforme previsto no item 10.2 do já citado Parecer Normativo CST nº 65, de 06/11/1979.

A título exemplificativo, os refratários (tijolos, argamassa, cimento e concreto) utilizados no isolamento térmico do fomo, dado às altas temperaturas necessárias para se obter a fusão e o clínquer, sofrem desgaste pelo uso durante o processo de fabricação do cimento, assim como todo e qualquer maquinário, não agregando qualquer característica ao produto.

Portanto, ao contrário do que se extrai das funções do coque de petróleo, não se extrai dos demais produtos quaisquer alterações das propriedades físicas ou químicas desta ação direta para com o produto final, “cimento”.

Assim sendo, no que se refere aos materiais refratários, nego provimento ao recurso.

## DEMAIS ITENS GLOSADOS

Nesse grupo, a Fiscalização listou uma série de produtos que, segundo ela, não se enquadram no conceito de insumos, já que não são consumidos no processo de industrialização e fazem parte do ativo permanente da Requerente. De outro lado, alega a Recorrente que esses produtos são intensamente consumidos no processo de produção do cimento razão pela qual devem ser classificados como produtos intermediários.

Nos termos do Parecer Normativo CST nº 181/74, como se vê nos itens 8 e 13 abaixo transcritos:

8. Com efeito, as máquinas, equipamentos e instalações, bem como suas partes, peças e acessórios e ferramentas não se confundem com as matérias-primas e produtos intermediários: estes são submetidos ao processo de industrialização, Ainda que determinados bens sejam necessários ao processo produtivo, somente poderão ser qualificados como matérias-primas (MP) ou produtos intermediários (PI) — para fins da legislação do IPI — aqueles que se modifiquem, se consumam ou sofram desgaste em razão de contato direto com o produto industrializado, ou em virtude de ação diretamente exercida sobre ele ou por ele sofrida, sendo sua participação intrínseca, ao mesmo; ao passo que aqueles agem sobre o processo, de modo extrínseco. (...)

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

Observa-se, que o conceito de insumo para o aproveitamento do crédito de IPI deve necessariamente ser dado pela legislação do imposto, não importando seu sentido econômico, financeiro, contábil e técnico, assim como as hipóteses em que os créditos de IPI nas aquisições destes insumos podem ser aproveitados.

Somente a título informativo, a Solução de Consulta Cosit nº 24, de 23 de janeiro de 2014, foi substituída e revogada pelo PARECER NORMATIVO COSIT/RFB nº 3, de 4 de dezembro de 2018, que contestou o item 11 do citado ato normativo. Este Parecer corroborou o entendimento administrativo de que não cabe crédito de IPI nas aquisições de máquinas, suas partes e peças, equipamentos e instalações, ainda que se desgastem com o uso, modificando as conclusões em contrário constantes da Solução de Consulta nº 24, de 2014.

Desse modo, para que bens que não se integrem ao produto final recebam o tratamento de insumos, é imprescindível que guardem similitude com as matérias-primas e os produtos intermediários em sentido estrito. Tal semelhança reside no desempenho de função análoga à desses elementos na operação de industrialização, caracterizada pelo consumo ou desgaste decorrente de contato físico — ou, mais precisamente, de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente suportada — ainda que não haja incorporação ao produto final. Por outro lado, inexistindo tais alterações, ou verificando-se modificações apenas em razão de ações indiretas — ainda que ocorram de forma célere e mesmo que os bens não estejam classificados no ativo permanente — não se configura o direito ao creditamento.

Em síntese, no caso, não restou comprovado que eles sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, inversamente, por ação deste diretamente exercida sobre aqueles. Por conseguinte, mantenho a glosa das peças e partes de máquinas e equipamentos nos termos do Parecer Normativo CST nº 181/74.

Dessa forma, nego provimento ao recurso quanto a este ponto.

#### **Conclusão:**

Por todo o acima exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes ao coque de petróleo

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS**

#### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Renata Casola Mascareñas, Redatora designada

A controvérsia cinge-se à delimitação do conceito de produto intermediário para fins de creditamento do IPI, à luz do entendimento vinculante firmado pelo STJ no REsp nº 1.075.508. O cerne da questão é determinar se o coque de petróleo, utilizado como combustível em fornos de clínquer, preenche os requisitos de "fiscalidade" e "ação direta" exigidos pela legislação de regência.

Sob a ótica da jurisprudência vinculante do STJ, o direito ao crédito de IPI pressupõe que o insumo seja consumido de forma imediata e integral no processo de industrialização. Conforme sedimentado no julgamento do REsp nº 1.075.508, bens que não se incorporam ao produto final ou que sofrem apenas desgaste indireto — sendo componentes do maquinário ou itens de uso e consumo — são insuscetíveis de gerar direito ao creditamento.

A despeito das alegações do contribuinte, o coque de petróleo é empregado preponderantemente como combustível, visando à liberação de energia térmica para a operação dos fornos. O coque, ao ser queimado, não exerce ação direta sobre o cimento em fabricação. A função primordial é o fornecimento de calor, não se tratando de um produto intermediário stricto sensu. O fato de as cinzas resultantes da combustão serem incorporadas ao clínquer não transmuta a natureza do combustível em matéria-prima ou produto intermediário, uma vez que tal agregação não decorre da transformação industrial direta do coque em cimento, mas de consequência colateral da queima.

A interpretação do Parecer Normativo CST nº 65/1979 reforça a necessidade de que o bem sofra alterações em suas propriedades em decorrência de uma ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação (ou vice-versa). No caso do coque de petróleo, a combustão ocorre de forma autônoma para gerar energia, inexistindo o contato físico-químico transformador com o cimento que autorizaria o crédito.

Em que pese bem fundamentado voto da Conselheira Relatora, há outros precedentes deste Conselho, inclusive em Recurso Especial de Divergência, no sentido de que o coque de petróleo é definido como combustível destinado à liberação de energia térmica no processo de clinquerização. O fato de as cinzas residuais de sua combustão integrarem-se fisicamente ao clínquer não possui o condão de elevar o combustível a matéria-prima ou produto intermediário, constituindo tal fenômeno em efeito secundário e incidental do processo de queima.

Cito o entendimento da 3ª TURMA da CSRF nos recentes julgados objeto dos Acórdãos nº 9303-016.699 a 9303-016.703, de 28/03/2025, que, por unanimidade de votos, deram provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional reformando a decisão de piso que revertera a glosa de créditos de IPI sobre o coque de petróleo utilizado como combustível na clinquerização:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

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.

Conforme assentado nessas ementas, os custos com coque de petróleo utilizado como combustível na industrialização do cimento não geram créditos de IPI, pois o material, ao ser

consumido no processo de combustão, não exerce ação física ou química direta sobre o clínquer, inexistindo interação transformadora ou contato imediato com o produto em fabricação. As cinzas remanescentes não caracterizam emprego no processo industrial, mas mero subproduto da geração térmica, o que desqualifica o material para fins creditórios.

Por todo o exposto, voto pelo não-provimento do Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Renata Casola Mascareñas**