



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



**Processo nº** 13362.900192/2013-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-002.501 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 13 de março de 2024  
**Recorrente** ITAPISSUMA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

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

**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 semelhantes 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa dos créditos do IPI decorrentes da aquisição de Clínquer e Coque verde de petróleo. Vencidos os conselheiros Marcos Antônio Borges e Wagner Mota Momesso de Oliveira, que negavam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges, Renan Gomes Rego (substituto convocado), Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Wagner Mota Momesso de Oliveira (substituto convocado), Keli Campos de Lima e George da Silva Santos.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face de acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da receita Federal do Brasil.

O Relatório elaborado pela DRJ assim descreveu os fatos controvertidos:

Em análise no presente processo o litígio decorrente do Despacho Decisório de fls. 33, expedido pelo SCC quando da análise do PER nº 26791.20339.110512.1.1.01-4753, transmitido pela pessoa jurídica retro identificada para utilização, mediante ressarcimento, do saldo credor do IPI apurado ao final do 3º trimestre/2009, com fundamento no art. 11, da Lei nº 9.779/99.

Do exame do pleito resultou o DEFERIMENTO PARCIAL do direito creditório em face da OCORRÊNCIA DE GLOSA DE CRÉDITOS CONSIDERADOS INDEVIDOS, EM PROCEDIMENTO FISCAL.

A consolidação do resultado do procedimento fiscal e a elucidação da motivação e fundamentação das glosas encontra-se consignada na INFORMAÇÃO FISCAL de fls 34/52, da qual se extrai, em síntese:

a ação fiscal de que cuida o MPF 0330200.2013.00043 tem como objetivo a verificação dos créditos relacionados ao PER 26791.20339.110512.1.1.01-4753, do 3º trimestre/2009;

da Visita Técnica à linha de produção e da análise dos documentos fiscais apresentados foram constatadas irregularidades que ensejaram a glosa dos seguintes créditos considerados indevidos, por não se enquadrarem no conceito de MP, PI ou ME:

- “crédito de combustível utilizado como fonte de energia motriz, eletromagnética ou térmica”, referente às Notas Fiscais com CFOP 2653 – Compra de Combustível ou Lubrificante por consumidor final, informadas pelo contribuinte no PER sob o CFOP 2101 – Compra para Industrialização, atinentes a coque verde de petróleo;
- “material utilizado no controle de qualidade do produto fabricado, mediante análise de amostras”;

os créditos glosados encontram-se discriminados na RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DESCONSIDERADAS, anexa [fls. 38/52] ;

foi reclassificado como não ressarcível [passível de utilização somente para o confronto com os débitos escriturais] os créditos decorrentes do CFOP 2201 – Devolução de Vendas de Produção do Estabelecimento [clínquer];

Manifestou a interessada a sua inconformidade em 23/10/2014 por intermédio do arrazoado de fls. 2/8, no qual alega, em síntese:

“As glosas ocorreram sobre pedidos de compensação de créditos de IPI relativos às entradas de coque verde de petróleo e clínquer, insumos essenciais à produção de cimento”;

“esses produtos geram direito ao crédito do IPI, a teor da legislação regente, que definiu esse direito sobre ‘quaisquer bens que sofram, em função da ação exercida diretamente sobre os produtos em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas’”;

“Esse produto [o Coque Verde de Petróleo – CVP] vem sendo largamente utilizado na indústria cimenteira no processo de clínquerização das matérias-primas”;

“O CVP se trata de produto energético adquirido pela Requerente para calcinação das matérias primas utilizadas na fabricação de clínquer. O clínquer é produto intermediário que é moído juntamente com a gipsita para se chegar ao cimento propriamente dito. Nesse processo de calcinação o CVP, além de produzir o calor necessário à queima das matérias-primas, sofre um processo de transformação físico-químico e se agrega ao clínquer”;

o Laudo Técnico que ora se junta (doc 08), elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT, elucida o processo de produção do clínquer e como o CVP é utilizado nesse processo, e ao final, conclui que o coque se integra ao clínquer, nos seguintes termos: "Dessa forma, o conjunto de dados coletados, obtidos e analisados no presente trabalho, associado aos da literatura especializada possibilita indicar, genericamente, que o coque de petróleo: a) é um insumo utilizado na fabricação do cimento como fonte principal de energia térmica; b) entra em contato com a farinha, durante o processo de clínquerização no forno, sendo totalmente consumido no processo; e, c) tem suas cinzas e parte da energia térmica integradas ao clínquer, que é um produto intermediário do processo industrial de fabricação de cimento Portland."

quanto ao clínquer, trata-se de produto intermediário obtido por meio da calcinação das matérias-primas no forno rotativo a alta temperatura e, “desse modo, assim como o CVP, o clínquer adquirido pela Requerente assegura o direito ao crédito do IPI”;

até a edição do Decreto 83.263/79 [RIPI/79] os produtos que ensejavam o direito de crédito do IPI restringiam-se a aqueles que fossem consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização mas, a partir do citado ato até o Decreto 4.212/10 [RIPI/2010] tal direito foi ampliado, assegurando-se o crédito também aos itens que, mesmo não se incorporando ao produto final, são consumidos no processo produtivo, na forma do inciso I, do art. 226, do RIPI/2010;

o entendimento do STJ ao tratar do tema é no sentido de que os produtos intermediários consumidos no processo de industrialização, mesmo aqueles que não se agregam ao produto mas se desgastam nesse processo, ensejam o direito ao crédito do IPI incidente na sua aquisição; a esse respeito confira-se o REsp 1.075.508-SC (2008/0153290-5), Dje 13/10/2009.

Comprova-se, assim, que o CVP e o clínquer são itens que atendem ao conceito de produtos intermediários que, consumidos no processo de industrialização, se integram ao produto final, devendo, dessa forma, ser reformada a decisão para reconhecer o direito aos créditos do IPI incidente nas entradas de CVP e clínquer.

Nesse sentido, a recorrente apresentou recurso voluntário reiterando o pedido para que sejam julgados como integralmente procedentes os pedidos de creditamento de IPI.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Relatora.

### Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### Do conceito de produto intermediário

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

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

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

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

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

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp n. 1.075.508/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 23/9/2009, DJe de 13/10/2009.)

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

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

A par de tais premissas, passa-se a analisar cada uma das glosas questionadas:

### **Do processo do cimento e dos materiais nele empregados: Coque verde de petróleo e Clínquer**

A recorrente, a seu turno, aduz a ilegitimidade da glosa efetuada sob o fundamento de que se não se trata de “simples combustível para permitir o funcionamento de uma máquina”, mas, sim, de itens utilizados na produção do cimento, “diretamente injetado na mistura objeto do processamento”, ou seja, juntamente com a matéria prima.

O que se percebe é que a questão se resume à efetiva compreensão do processo produtivo examinado e de que forma o “coque verde de petróleo” e o “clínquer” são utilizados.

No entanto, para a DRJ, os produtos discutidos no caso em tela (Coque Verde de Petróleo – CVP e Clínquer) não se enquadram como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, sendo meros “combustíveis para aquecimento”.

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

Na elaboração do referido laudo, a equipe de profissionais do IPT realizou vistoria *in loco* nas dependências recorrente, exatamente para poder compreender o processo de produção do clínquer e como o CVP é utilizado nesse processo, tendo utilizando ferramentas e equipamentos da mais moderna tecnologia. Inclusive, além de todas estas características que proporcionam uma maior validade ao referido documento, se faz necessário destacar que tal laudo foi utilizado como fundamento pela própria Turma Julgadora da DRJ-06, sendo, em diversos momentos, citado, e sempre apresentado transcrições sobre tal.

Dessa forma, inquestionável a possibilidade de utilização do referido laudo como prova principal no presente caso.

Nesse sentido, a equipe técnica conclui que:

“Dessa forma, o conjunto de dados coletados, obtidos e analisados no presente trabalho, associado aos da literatura especializada possibilita indicar, genericamente; que o coque de petróleo: a) é um insumo utilizado na fabricação do cimento como fonte principal de energia térmica; b) entra em contato com a farinha, durante o processo de clínquerização no forno, sendo totalmente consumido no processo; e, c) tem suas cinzas e parte da energia térmica integradas ao clínquer, que é um produto intermediário do processo industrial de fabricação de cimento Portland”.

Assim, verifica-se que o coque verde de petróleo se trata de um insumo utilizado na indústria cimenteira, e que tal produto tem contato físico com os demais materiais, sendo TOTALMENTE consumido no processo.

Além disso, verifica-se que o clínquer é um produto intermediário da produção de cimento, obtido por meio da calcinação das matérias-primas nos fornos rotativos, a alta temperatura.

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

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

Ou seja, o conceito de material intermediário deve ser extraído tão somente em face do seu consumo no processo produtivo, quando restar evidenciado que este consumo se dá em decorrência do contato físico com o produto em fabricação ou em ação diretamente exercida sobre este. No caso do coque de petróleo, a ação diretamente exercida no clínquer é o fornecimento de calor à farinha tratada nos fornos (matéria prima), de modo a transformá-la no produto final mediante reações físicas e químicas.

Portanto, em análise aos requisitos legais estabelecidos pelo legislador, resta nítido o direito ao creditamento por parte da recorrente, conforme comprovado pelo laudo acostado, tanto o CPV, quanto o clínquer, são produtos consumidos durante TODO o processo de industrialização.

Nesse sentido, caminha a jurisprudência do CARF, inclusive, com decisão recente, vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/09/2011

IPI. COQUE DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE.

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

Acórdão n.º 3201-010.317, julgado em 22 de março de 2023, Rel. Márcio Robson Costa

Portanto, já se verificam razões suficientes para afastar a glosa realizada pela Fiscalização, uma vez que se percebe que o coque verde de petróleo e o clínquer preenchem os requisitos legais para serem caracterizados como produtos intermediários na fabricação do cimento, posto que as funções exercidas no processo produtivo vão além de servir de mero combustível ao funcionamento do maquinário.

Pelo exposto, entendo devam ser integralmente procedentes os pedidos de creditamento de IPI. Isso porque conforme reiteradamente comprovado pelo laudo acostado, tanto o Coque Verde de Petróleo, quanto o Clínquer, são produtos consumidos durante TODO o processo de industrialização.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso voluntário para reverter a glosa dos créditos do IPI decorrentes da aquisição de Clínquer e Coque verde de petróleo.

(documento assinado digitalmente)

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro