



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13362.900192/2013-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-017.114 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	30 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	ITAPISSUMA S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

**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.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Freitas Costa, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (substituto integral), Denise Madalena Green, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Semiramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisario, Vinicius Guimaraes, Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o conselheiro Rosaldo Trevisan, substituído pelo conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3003-002.501, de 13 de março de 2024**, proferido pela 3ª Turma Extraordinária desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, assim ementado:

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 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.

Consta do respectivo acórdão:

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.

***Recurso Especial da Fazenda Nacional***

No seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial quanto à possibilidade de **creditamento de IPI na entrada de coque de petróleo utilizado na industrialização de cimento**. Para tanto, indica como paradigma os **Acórdãos 3301-012.491 e 3402-008.691**.

Quanto aos pressupostos de admissibilidade, aduz o que segue:

(...)

Como visto, os acórdãos confrontados tratavam de situação fática similar. Todos discutiam se o coque de petróleo ensejaria direito a crédito de IPI na produção de cimento.

Contudo, embora debruçados sobre situações fáticas semelhantes, os colegiados chegaram a conclusões inteiramente distintas.

A decisão recorrida entendeu que o coque de petróleo, no processo produtivo do cimento, não exerce apenas o papel de combustível, mas que *“sua combustão é transformada em componentes químicos que integram o produto final”*.

Os acórdãos paradigmas, por outro lado, concluíram de forma inteiramente diversa.

Entenderam que 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. *“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”*.

Desse modo, considerando que o ônus da prova é do contribuinte e que não restou provado, com documentos hábeis e idôneos, que o coque de petróleo é insumo de produção do cimento, não haveria que se falar em direito a crédito de IPI.

Nesse contexto, é cristalina a demonstração de divergência acerca do disposto no art. 11, Lei nº 9.779/99, art. 111; CTN, art. 226 do RIPI/ 2010 (e dispositivos com semelhante redação nos RIPI's anteriores e posteriores); art. 373, do CPC; Parecer COSIT CST n. 65/1979 c/c art. 100 do CTN Fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s) foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores.

No mérito, o trecho abaixo transcrito traduz as razões postas no recurso para a reforma do acórdão recorrido:

O Parecer COSIT - PN CST nº 65, de 1979, em consonância com os artigos 82, I, do RIPI/82, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, e artigo 226, I do RIPI/2010 - aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, elucida que 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 um contato físico, ou melhor

dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida, mesmo que não integrando ao produto final.

(...)

Fica claro, portanto, que a ação deve se dar diretamente sobre o produto em fabricação. Noutros termos, para que haja crédito, há a necessidade de consumo/desgaste direto dos insumos em contato com o produto em fabricação.

Especificamente, em relação ao coque de petróleo, não há dúvidas quanto à sua natureza de combustível no processo de produção do cimento. Somente as cinzas, decorrentes da queima do coque, como combustível na produção e não por uma ação direta sobre o produto, é que se incorporariam ao cimento.

Cotejados os fatos, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF decidiu por **DAR SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, nos seguintes termos:

#### **ANÁLISE DOS PRESSUPOSTOS MATERIAIS DE ADMISSIBILIDADE**

No que pertine aos pressupostos materiais do recurso especial, deve-se ter sempre em conta que o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses semelhantes na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica.

A decisão contemplou laudo técnico produzido pelo IPT, que assentou que se trata de um insumo utilizado na fabricação do cimento como fonte principal de energia térmica; que entra em contato com a farinha, durante o processo de clínquerização no forno, sendo totalmente consumido no processo; e, que tem suas cinzas e parte da energia térmica integradas ao clínquer, que é um produto intermediário do processo industrial de fabricação de cimento Portland. E concluiu 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.”*

O Acórdão indicado como paradigma nº 3301-012.491 recebeu a seguinte ementa:

#### **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.

Analisando Relatório Técnico produzido pelo IPT e concluiu que 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, tratando-se na verdade de um tipo de combustível, largamente utilizado na indústria do cimento. Aduziu que 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.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3402-008.691 está assim ementado:

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

DOCUMENTO VALIDADO PRECLUSÃO. INOVAÇÃO DE DEFESA. NÃO CONHECIMENTO.

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

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

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

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

Analisando a documentação técnica anexada pelo Recorrente, a decisão considerou que não ficou afastada a premissa de que o coque de petróleo é utilizado como combustível no processo produtivo da empresa, não se enquadrando no conceito de matéria-prima por não integrar diretamente o produto em produção (cimento). Aduziu que somente as cinzas decorrentes da queima do coque passam a fazer parte de um dos elementos do cimento (clínquer), mas não por uma ação direta do coque sobre o cimento, como matéria-prima. Por essa razão, indeferiu o creditamento pretendido.

#### COTEJO DOS ARESTOS CONFRONTADOS

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

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

Divergência comprovada.

Devidamente científica, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, a qual *“requer que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto para manter a decisão emanada no r. Acórdão, no sentido de permitir o direito ao crédito do IPI sobre a aquisição de Coque Verde de Petróleo – CVP - e de Clínquer”*. Nos dizeres da empresa recorrida, o Parecer Normativo CST nº 65/1979, em nada destoa do que estabelece o inciso I do art. 226 do RIPI/2010, que prevê em seu texto legal que o estabelecimento industrial ou equiparado poderá ser creditar do IPI nas aquisições, dentre outras hipóteses, da matéria-prima e do produto intermediário, que embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.

Ainda, consta de suas contrarrazões:

24.- Dito isso, destaca-se que o Coque Verde de Petróleo – CVP - é um combustível sólido de elevado poder calorífico que age nos fornos de Clínquer (matéria-prima básica do cimento), permitindo o correto e eficiente cozimento desta mistura mineral.

25.- O Clínquer, por sua vez, é um produto intermediário da produção do cimento, sendo definido como material *“obtido através da sinterização de rochas carbonáticas e argilosas, ou outro material similar que possua composição semelhante e suficiente reatividade. Estes materiais, previamente moídos, dosados e homogeneizados, são submetidos a tratamento térmico em forno*

*rotativo, na temperatura de queima de 1450°C, onde ocorrem fusões parciais e, durante o resfriamento, nódulos de clínquer são produzidos. TAYLOR, 1990.”*

26.- Logo, como resta por demais comprovado nos autos do processo, os produtos são insumos essenciais à produção do cimento. E diferente do que alega a Recorrente, o Contribuinte suportou a sua peça de defesa com lastro probatório robusto, hábil e idôneo.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

### ***I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:***

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 118, do RICARF, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, visto que os arestos confrontados comprovam o alegado dissenso jurisprudencial, pois tratam de crédito básico de IPI na aquisição de coque de petróleo para a utilização como insumo na produção de cimento, adotando soluções jurídicas diversas.

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### ***II – Do mérito:***

Cinge-se a controvérsia em analisar se o “coque verde de petróleo” constitui produto intermediário na fabricação do cimento, cujo IPI incidente na aquisição é passível de apropriação na escrita fiscal. Para a presente análise, o que importa é saber se este combustível (coque) entra em contato direto com a matéria prima é consumido em razão deste contato, alterando-se os componentes.

O crédito básico do IPI decorre diretamente do princípio constitucional da não cumulatividade (art. 153, § 3º, II, da CF), permitindo ao contribuinte compensar o IPI devido nas saídas tributadas com o IPI incidente nas aquisições de insumos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem efetivamente empregados no processo industrial.

O RIPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 2010, assim dispõe, sobre créditos básicos:

Dos Créditos Básicos

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;

(...)

Bens de Produção

Art. 610. Consideram-se bens de produção (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª):

I - as matérias-primas;

II - os produtos intermediários, inclusive os que, **embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial**;

III - os produtos destinados a embalagem e acondicionamento;

IV - as ferramentas, empregadas no processo industrial, exceto as manuais; e

V - as máquinas, instrumentos, aparelhos e equipamentos, inclusive suas peças, partes e outros componentes, que se destinem a emprego no processo industrial. (grifou-se)

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

*In casu*, a empresa recorrida formulou pedidos eletrônicos de ressarcimento de créditos de IPI, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99:

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.

Na origem, o ressarcimento pretendido foi homologado parcialmente, considerando prejudicado parte do valor requerido (glosa parcial), por entender que “*não se admite crédito de combustível utilizado como fonte de energia motriz, eletromagnético térmica,*

*pois não se enquadra no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, nos termos da legislação do IPI” .*

A DRJ manteve a glosa, posto que *“a matéria-prima não pode ser confundida com os materiais consumidos no processo de transformação e que não integram o produto final. As fontes de energia [seja ela o CVP, a elétrica, o óleo, o carvão mineral, pneus usados, etc], utilizadas no processo não agregam valor ao produto final; são meras fontes de energia, cuja escolha de uso na operação de clinquerização depende do seu custo [razão de ordem econômica] e do seu poder calorífico” .*

No julgamento do Recurso Voluntário, o Colegiado admitiu o creditamento de IPI na entrada de coque de petróleo, utilizado como combustível no processo produtivo, posto que as funções exercidas no processo produtivo vão além de servir de mero combustível ao funcionamento do maquinário, uma vez que sua combustão é transformada em componentes químicos que integram o produto final.

A princípio, oportuno ressaltar, que com o objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que qualquer elemento consumido nas instalações da empresa, certamente necessário ao desenvolvimento de suas atividades, ainda que indiretamente, seja considerado matéria-prima ou produto intermediário com o fim de gerar o respectivo direito ao crédito, sobreveio o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, que interpretou os dispositivos legais aplicáveis. Vejamos o que dispõe o citado parecer, a seguir transcrito em parte:

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 dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do artigo 66 do RIPI/79. (grifou-se)

Resta evidente que, para fins de aproveitamento do crédito básico do IPI, autorizado nos termos do art. 226, I, do RIPI/10, o contribuinte poderá se creditar em relação a produtos intermediários que venham a incorporar o produto final (PI, em sentido estrito) ou que, não incorporando o produto final, sejam consumidos na industrialização, ou seja, deve ser estritamente relacionado com o processo indispensável à obtenção de um novo produto.

A esse respeito, assim dispõe a Solução de Consulta nº 135 – Cosit, de 14/09/2021 e Solução de Consulta Cosit nº 99008, de 14/11/2025, *in verbis*:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. ELEMENTOS QUE SE INCORPORAM AO PRODUTO FINAL OU QUE SE CONSOMEM NA INDUSTRIALIZAÇÃO.

Considera-se produto intermediário (PI), para efeitos de apuração de créditos do IPI, quando não se enquadre como matéria-prima ou material de embalagem:

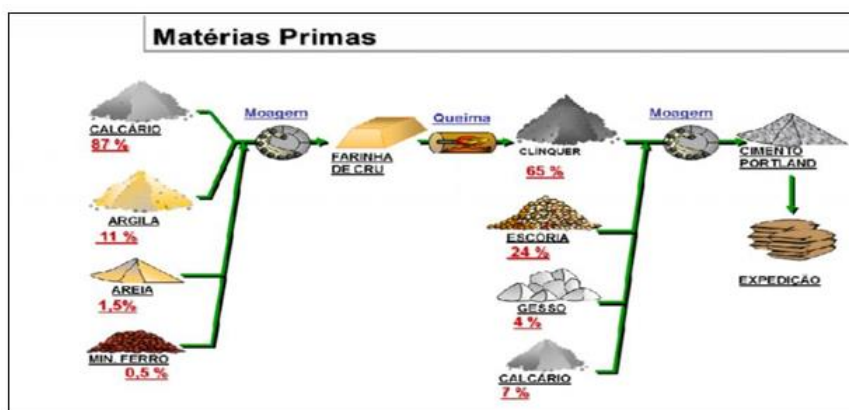
a) o **bem que se incorpora ao produto final**, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados), **dele resultando diretamente um novo produto** (PI *strictu sensu*); ou

b) o **bem que se consome no processo de industrialização** em decorrência de contato físico com o produto final, **embora a esse não se incorpore, por ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida** (PI *lato sensu*).

Para reconhecimento do direito ao crédito básico do IPI, não se considera consumido no processo de industrialização o produto que, embora em contato com o produto final, sofra mero desgaste, tal como pode ocorrer com máquinas, equipamentos ou outros bens utilizados no processo de fabricação.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº4.502, de 1964, art.25; Decreto nº 7.212, de 2010, art.226, I; PN/CST nº 65, de 1964.

No presente caso, é incontroverso que a utilização do coque de petróleo na indústria cimenteira, por possuir alto poder calorífico, se dá como principal fonte de combustível para geração de energia térmica para os fornos na etapa intermediária de produção que resulta no clínquer<sup>1</sup> (principal insumo na produção do cimento), que após ser resfriado e passar pelo processo de moagem juntamente com outros materiais origina o cimento Portland, conforme esquema ilustrativo a seguir:



<sup>1</sup> Produto intermediário do cimento, elaborado pelo processamento térmico em alta temperatura da farinha (mistura mineral constituída de calcário, argila, areia e, eventualmente, corretivos minerais - matérias-primas para a fabricação do cimento), que após o aquecimento e as reações que ocorrem no forno resulta no clínquer.

Observa-se que o laudo técnico anexado pela empresa nos presentes autos às fls.53/102, realmente não gera dúvida quanto à natureza de combustível do coque de petróleo no processo de produção do cimento da pessoa jurídica. A natureza técnica de combustível é reiteradamente confirmada no laudo técnico do Instituto de Pesquisa Tecnológicas, no qual afirma:

## 2 OBJETIVO

Descrever sumariamente o processo de transformação da farinha, no âmbito de sua utilização na produção de cimento Portland, empregando-se coque de petróleo como combustível, e investigar a ocorrência de incorporação de constituintes do coque no clínquer;

### 3.2 Visita técnica a fábrica

- As principais matérias-primas utilizadas para a obtenção da farinha são o calcário e argila;
- Em função da composição do calcário e argila, bem como do combustível utilizado, é adicionado minério de ferro como material corretivo da composição química da farinha;
- O único combustível utilizado no forno para produção de clínquer é o coque;

### 3.3. Coleta de amostras

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

Devido à sua natureza química e à elevada temperatura do processo, considera-se que todo o coque de petróleo seja consumido na etapa de clinquerização. Na combustão, e justamente para produzir este efeito durante a sua participação direta na fabricação do clínquer, o coque de petróleo sofre imediata alteração na composição química, com desgaste e perda das suas propriedades físicas e químicas. Carbono e hidrogênio presentes no coque são consumidos no processo de queima com geração de calor capaz de manter a temperatura de clinquerização, enquanto os constituintes das cinzas são incorporados ao clínquer.

A clinquerização também pode ser realizada utilizando-se energia elétrica como fontes de energia alternativa. Entretanto, por razões de viabilidade econômica, essa opção não é praticada em escala industrial, limitando-se à aplicação em estudos de clinquerização em escala laboral.

### 3.4 Informações gerais sobre o uso do coque na indústria cimenteira

No Brasil, o coque de petróleo é responsável por grande parte da energia térmica consumida na indústria de cimento;

(...) a indústria de cimento é o segundo maior consumidor de coque de petróleo de alto enxofre como combustível, tanto puro quanto misturado a outros combustíveis, como carvão mineral ou óleo pesado;

Na cliquerização, etapa de produção do cimento na qual participa o coque (...) e responde como fonte de energia térmica nesta etapa, liberando calor e mantendo a temperatura da zona quente, na ordem de 1.450°C;

Ao final, o laudo conclui o que segue:

- 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 cliquerificação no forno, sendo totalmente consumido no processo;
- c) tem suas cinzas e parte de energia térmica integradas ao clínquer, que é um produto intermediário do processo industrial de fabricação de cimento Portland.

Em resumo, da análise do laudo contido nos autos, resta evidente que o “coque de petróleo”, sendo um subproduto da destilação do petróleo cru num processo denominado *craking* ou coqueificação, é utilizado como combustível para a produção do clínquer, e seu uso, é uma escolha da empresa e relacionado com o custo de produção e qualidade do clínquer. Aliás, conforme informação contida no próprio laudo, *“a cliquerização também pode ser realizada utilizando-se energia elétrica como fontes de energia alternativa. Entretanto, por razões de viabilidade econômica, essa opção não é praticada em escala industrial, limitando-se à aplicação em estudos de cliquerização em escala laboral”*.

Ressalta-se, por oportuno, que apesar de a queima do combustível e de o tipo deste poder interferir na qualidade do produto fabricado, o fato de os resíduos da queima do coque entrar em contato com o produto fabricado não lhe descaracteriza seu uso como combustível, tampouco lhe confere o conceito de matéria-prima, pois este contato resultante da queima do coque com o clínquer, produto intermediário, é apenas incidental, como já se disse, e tal fato não lhe descaracteriza a ação de combustível, fonte de energia térmica, não lhe cabendo o conceito de MP ou PI.

Aliás, apenas para contextualizar, o clínquer que é o principal componente do cimento, é formado por silicatos de cálcio (Alita e Belita), aluminatos de cálcio (C<sub>3</sub>A) e ferro-aluminatos de cálcio (C<sub>4</sub>AF), resultantes da queima de calcário e argila em altas temperaturas, sendo a Alita (silicato tricálcico) o componente mais abundante e responsável pela resistência inicial, que compõem cerca de 50% a 70% do clínquer. Esses minerais se formam pela fusão de calcário (carbonato de cálcio) e argila em altas temperaturas, resultando nos grânulos do clínquer que são moídos para fazer o cimento.

Em suma, os combustíveis, em si, são itens que não guardam semelhança alguma com as matérias primas e os produtos intermediários “*stricto sensu*”, ou seja, exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, entrarem em “contato físico” com o produto em fabricação ou com a matéria prima e serem consumidos nesse processo. Além disto, esse consumo/desgaste deve ser estritamente relacionado com os processos indispensáveis à obtenção do produto e não, mero reflexo deste processo, isto é, não como circunstância acidental, ou, mais apropriadamente, incidental, condições essas para admitir o crédito do IPI, segundo a análise efetuada pelo Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, e esclarecimentos trazidos nas Soluções de Consultas Cosit 135 e 99008, acima transcritas.

Essa compreensão encontra respaldo na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), como exemplo cito o Acórdão nº 9303-016.700, julgado em 28 de março de 2025, *in verbis*:

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE  
RECORRENTES FAZENDA NACIONAL

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.

(Acórdão nº 9303-016.700, Processo nº 10880.923998/2012-50, Rel. Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Sessão de 28 de março de 2025).

Há inúmeras decisões do CARF que seguem tal entendimento: Acórdão nº 3003-000.244 – Turma Extraordinária / 3ª Turma (julgado em 17 de abril de 2019); Acórdão nº 3301-012.496 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (julgado em 26 de abril de 2023); Acórdão nº 3002-003.731 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária (julgado em 31 de julho de 2025).

Compulsando os julgados do STJ sobre o tema, em 22 de março de 2022, a Segunda Turma, enfrentou questão semelhante a tratada nos autos: "*possibilidade de aproveitamento dos créditos de IPI em decorrência da aquisição de insumos consumidos de forma imediata e integral no processo de industrialização, em especial no que diz respeito ao piche e ao coque calcinado de petróleo*". Naquela oportunidade, a Turma Julgadora soberana na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, concluiu que os insumos – "coque calcinado de petróleo" e "piche" – não integram o produto final (fabricação de alumínio) nem são consumidos por meio de contato direto, sendo descabido o aproveitamento dos créditos de IPI.

Consta da ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC. INEXISTÊNCIA. IPI. INSUMOS UTILIZADOS NA **FABRICAÇÃO DE ALUMÍNIO**. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. **INSUMOS QUE NÃO INTEGRAM O PRODUTO FINAL NEM SÃO CONSUMIDOS POR MEIO DE CONTATO DIRETO**. REVISÃO DE PREMISSAS FÁTICAS ESTABELECIDAS NA ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. ANÁLISE DA DIVERGÊNCIA PREJUDICADA.

1. A parte agravante reitera a tese de violação do art. 1.022 do CPC, afirmando que houve omissão no julgado, porquanto os insumos gerariam créditos de IPI, "uma vez que são consumidos no processo de industrialização, em contato direto com o alumínio produzido" (fl.1339, e-STJ), não tendo a Corte de origem analisado a legislação de regência. Além disso, afirma ser contraditório o acórdão recorrido, porquanto o entendimento por ele adotado contraria a conclusão do laudo pericial, o qual supostamente "comprova que o coque calcinado e o piche são consumidos em razão do contato direto com o alumínio produzido" (fl. 1340, e-STJ).

2. Por outro lado, na hipótese dos autos, o acórdão recorrido consignou expressamente que "a prova pericial também esclareceu que esses insumos (coque calcinado de petróleo e o piche) não se incorporam ao produto em fabricação" (fl. 1145, e-STJ), estando a decisão devidamente embasada na legislação aplicável e no entendimento do STJ, motivo pelo qual não há falar em negativa de prestação jurisdicional.

3. Assim, não se configura a alegada ofensa ao artigo 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e

solucionou, de maneira amplamente fundamentada, a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado.

4. **Consoante a jurisprudência do STJ, os produtos consumidos no processo produtivo, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de "matérias-primas" ou "produtos intermediários" para efeito da legislação do IPI** e, por conseguinte, para efeito da obtenção do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, na forma do art. 1º da Lei 9.363/1996. Nesse sentido: AgInt no AREsp 908.161/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 4/11/2016; REsp 816.496/AL, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 19/6/2012.

5. O Tribunal de origem, soberano na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, concluiu que os insumos – "**coque calcinado de petróleo**" e "piche" – **não integram o produto final nem são consumidos por meio de contato direto, sendo descabido o aproveitamento dos créditos de IPI**. Para tanto, adotou-se, inclusive, o entendimento do STJ no REsp 1.049.305/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 22/3/2011.

6. É evidente que a revisão desse posicionamento, in casu, demanda revolvimento do conjunto fático-probatório dos autos, inadmissível na via especial, ante o óbice da Súmula 7/STJ.

7. Ressalte-se que, consoante a jurisprudência do STJ, a análise do dissídio jurisprudencial está prejudicada, porquanto "aplicada a Súmula 7/STJ quanto à alínea 'a' fica prejudicada a divergência jurisprudencial, pois as conclusões divergentes decorreriam das circunstâncias específicas de cada processo e não do entendimento diverso sobre uma mesma questão legal" (AgInt no AREsp 1.651.863/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 2/9/2021).

8. Agravo Interno não provido.

(AgInt nos EDcl no Agravo em REsp nº 1.904.015-PA (2021/0157385-0), Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/03/2022). (grifou-se)

No mesmo sentido, trago a colação jurisprudência proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COFINS. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE IPI. HOMOLOGAÇÃO PARCIAL. PERÍCIA CONTÁBIL INDEFERIDA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. **INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO**. PRODUTOS NÃO CLASSIFICADOS COMO INSUMOS SEGUNDO A LEGISLAÇÃO DO IPI.

1. O juiz julgou antecipadamente os embargos à execução, indeferindo o pedido de realização de prova pericial, por entender ser a matéria questionada de direito e de fato comprovada de plano, portanto, correta a aplicação do parágrafo único do art. 17 da Lei 6.830/80, que dispõe sobre o julgamento antecipado da lide.

2. O Código de processo Civil consagra o juiz como condutor do processo, cabendo a ele analisar a necessidade da dilação probatória, conforme os artigos 139, 370 e 371. Desta forma, o magistrado, considerando a matéria impugnada, pode indeferir a realização da prova, através de decisão fundamentada, por entendê-la inútil ou meramente protelatória.

3. Especificamente no caso em questão, o MM juiz *a quo* indeferiu fundamentadamente o pedido de produção de prova pericial, pois considerou que os fatos e fundamentos jurídicos do pedido independem de conhecimento técnico para serem comprovados, além de que as respostas aos quesitos apresentados não auxiliariam na formação de seu convencimento.

4. Cumpre ressaltar que não se tratam os presentes embargos de pedido de deferimento de compensação tributária no bojo dos próprios autos, o que expressamente é vedado pelo disposto no art. 16, § 3º da Lei n.º 6.830/80.

5. In casu, o embargante formulou pedidos eletrônicos de ressarcimento de créditos de IPI, PERD/Comp's nºs 42834.25249.221010.1.1.01-7604, 01570.7139.221010.1.3.01-6824, 02811.01870.200111.1.1.01-0751 e 37195.82312.210111.1.3.01-6858, para a compensação com débitos de Cofins, 3º e 4º trimestres de 2010, nos termos do art. 226, I, do Regulamento do IPI, Decreto nº 7.212/10 e art. 11 da Lei nº 9.779/99.

6. Conforme despachos decisórios acostados aos autos (fls. 64/65, 77/78), as compensações foram parcialmente homologadas, pois os créditos foram insuficientes para extinguir integralmente os débitos informados. Isso porque, após procedimento fiscal realizado pela Delegacia da Receita Federal de João Pessoa/PB, concluiu-se que nem todas as compras efetuadas pelo estabelecimento para a utilização em suas operações industriais se referem a insumos, conforme conceito estabelecido pela legislação do IPI.

7. Após a apresentação dos livros e documentos requisitados pela autoridade administrativa para a análise do pedido de ressarcimento de IPI, visando entender melhor o processo produtivo do contribuinte, foi realizada visita em suas instalações industriais, os quais resultaram na desconsideração dos créditos de IPI na aquisição dos seguintes produtos, **por não se enquadrarem no conceito de insumo**: dinamite e matinel (detonador); tijolos e concreto refratários, corpo moedor e **coque de petróleo**.

8. Como bem elucidado nas informações fiscais (fls. 66/75 e 79/88), **tais produtos não podem ser considerados insumos no processo de industrialização do cimento, nos termos da legislação do IPI**, pois, enquanto o dinamite e o matinel são utilizados para a extração de calcário, esse sim matéria-prima; os tijolos e concreto refratários são utilizados no revestimento do forno de clinquerização e o corpo moedor (bola) é utilizado nos moinhos para moagem de farinha e cimento, tratando-se, portanto de maquinários, ou seja, ativo permanente; **já o coque de petróleo é combustível no processo produtivo**.

9. Desta feita, considerando que tais produtos não podem ser classificados como insumos segundo a legislação do IPI, não possuem o condão de gerar crédito pela aquisição para fins de compensação com débitos de Cofins.

10. Precedentes jurisprudenciais.

11. Apelação improvida.

(TRF3, 6ª Turma, AC nº 0065922-22.2015.4.03.6182/SP, Rel. Desembargadora Federal Consuelo Yoshida, DJF 09/10/2017). (grifou-se)

Dessa forma, a documentação técnica anexada pelo contribuinte aos presentes autos não afasta a premissa da qual partiu a fiscalização para a glosa do crédito, no sentido de que o coque de petróleo é utilizado como combustível no processo produtivo da empresa, não se enquadrando no conceito de matéria-prima ou produto intermediário por não integrar diretamente o produto em produção (cimento).

### **III – Do dispositivo:**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito dar provimento ao recurso para restabelecer as glosas referentes aos custos com a aquisição de “coque de petróleo” do cálculo do crédito do IPI.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green**

## **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

Com a devida vênia ao bem fundamentado voto da relatora, como lhe é usual, consigno aqui minha divergência quanto à matéria de mérito em exame, valendo-se, para tanto, do voto (vencido) por mim proferido no Acórdão nº 9303-017.114, de minha relatoria, na sessão desta 3ª Turma da CSRF de 24 de março de 2025, sem a indicação de aspas por se tratar de texto de minha própria autoria:

### **I. Mérito**

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

prima, do “coque de petróleo” e que foram objeto de Pedido de Ressarcimento e Compensação apresentado nos termos do art. 11 da lei nº 9.779/99<sup>2</sup>.

Em termos gerais, tem-se que a legislação do IPI, dentro da técnica da não cumulatividade, permite ao industrial ou equiparado a apropriação de crédito sobre a aquisição de matéria-prima e material intermediário, quando consumidos no processo de industrialização de produtos tributados, consoante art. 226, I do RIPI/2010:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

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

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

### **Conceito de Produto Intermediário**

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

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

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

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto

<sup>2</sup> 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.

4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

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

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

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

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

Da fundamentação do voto se extrai:

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram ao produto **pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização** e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

[...]

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

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

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

#### **Coque calcinado de Petróleo**

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

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

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

Tem-se como premissa que o coque de petróleo é utilizado como combustível para a fabricação de cimentos, mas, também, que o seu contato ocorre diretamente com o produto em fabricação e que, inclusive, há agregação deste ao produto final (cimento).

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

Ainda no que se refere ao contato físico entre os materiais, o Acórdão DRJ, afirma que “embora vários produtos possam ser necessários ao processo produtivo, somente aqueles que se modificarem/consumirem ou desgastarem em razão do contato direto com o produto industrializado, ou vice-versa, podem ser considerados produto intermediário-PI”.

Nesse ponto, observo que tais exigências contrariam até mesmo o Parecer Normativo CST nº 65/79, que não estabelece qualquer condição adicional para a caracterização do produto intermediário, que não o seu consumo no processo produtivo, em contato direto com o bem em fabricação.

Transcrevo o item 10 do referido Parecer:

“10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos “que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização”, para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em “incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários”, é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários “stricto sensu”, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a

destes, ou seja, **se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.**

10.2 - A expressão "consumidos" sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediate e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

10.3 - **Passam, portanto, a fazer jus ao crédito**, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como **quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).**"

(destaques pela Recorrente em seu Recurso Voluntário)

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

Inexiste, a meu ver, fundamentação legal ou interpretativa que permita defender que determinado material que **(i)** indubitavelmente entra em contato com o produto em fabricação, **(ii)** se desgasta em contato físico direto e **(iii)** se degrada em cinzas que se agregam ao produto final, possa ser desconsiderado como produto intermediário.

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

Pelo exposto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário**