



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	16682.900200/2020-24
ACÓRDÃO	3202-003.698 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CSN CIMENTOS BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Decisão regularmente fundamentada e apta a permitir o exercício do contraditório e da ampla defesa. Rejeição da preliminar.

MATÉRIA-PRIMA. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CONCEITO.

O direito ao crédito de IPI sobre a aquisição de matéria-prima ou produto intermediário é garantido quando ocorre o desgaste de forma imediata e integral durante o processo de industrialização, excluindo-se aqueles bens componentes ativo imobilizado que sofrem o desgaste apenas indireto no processo produtivo. Resp nº 1.075.508/SC.

PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

O Tema nº 168 dos Repetitivos do E. STJ, conjugado com o CPC 27, excluem a possibilidade de apropriação de créditos de IPI sobre peças e partes de máquinas e equipamentos.

AQUISIÇÃO DE MATERIAL REFRAATÁRIO. CRÉDITO DO IPI. IMPOSSIBILIDADE.

Material refratário destinado à manutenção ou reparo de fornos e demais instalações, ainda que se desgaste pelo contato direto com o produto em fabricação, não dá direito a crédito do IPI.

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

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade do acórdão recorrido para, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que votavam por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar as glosas relativas ao coque de petróleo e aos materiais refratários. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-003.589, de 17 de abril de 2026, prolatado no julgamento do processo 16682.900197/2020-49, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que DEFERIU PARCIALMENTE o ressarcimento solicitado no PER nº 35022.46515.260918.1.1.01-2003, no montante de R\$ 458.038,38, homologou parte da compensação declarada na DCOMP 31222.33806.141118.1.3.01-2797 e não homologou as demais declarações de compensação apresentadas, gerando a cobrança ora contestada de R\$ 466.420,43 (valor PRINCIPAL) em débitos da contribuinte.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CONCEITO. IPI

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.

CRÉDITOS DE IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE BENS DO ATIVO PERMANENTE.

O crédito de IPI está ligado diretamente ao fato de o insumo participar intrinsecamente do processo produtivo. Como isso não ocorre com as máquinas, equipamentos e instalações, suas partes e peças, não cabe crédito de IPI relativo à aquisição destes materiais.

CRÉDITO DE IPI. COMBUSTÍVEIS. IMPOSSIBILIDADE.

Mantém-se a glosa de créditos relativos a produtos que, por não se enquadrarem nos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não ensejam direito de crédito do IPI, nos termos do Regulamento do IPI e do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

CRÉDITO DE IPI. MATERIAL EXPLOSIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Os materiais explosivos não são insumos usados na industrialização do cimento e sim na mineração de produtos não tributados e, portanto, fora do conceito de industrialização.

Somente se pode considerar industrialização aquilo que está disposto no artigo 4º do RIPI/2010, ou seja, transformação, acondicionamento, beneficiamento, montagem e renovação.

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente solicita, em síntese:

- (i) Preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do acórdão recorrido e determinado novo julgamento, notadamente em razão do indeferimento do pedido de produção de perícia técnica realizado pela Empresa – ou, ao menos, seja o julgamento convertido em diligência, para realização da perícia técnica;
- (ii) No mérito, seja reformado o acórdão recorrido, para que, reconhecendo-se as naturezas de produto intermediário e de matéria prima dos produtos ora em

discussão, sejam integralmente homologados os pedidos de ressarcimento e compensação efetivados pela Empresa e glosados pela Fiscalização.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à admissibilidade, à preliminar de nulidade e ao mérito, ressalvado quanto aos materiais refratários e do coque de petróleo, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

ADMISSIBILIDADE

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

NULIDADE

A recorrente pugna pela nulidade do acórdão da DRJ, sob o argumento de cerceamento de defesa, em razão do indeferimento do pedido de produção de prova pericial, a qual integra o rol de provas passíveis de produção pelo sujeito passivo, configurando violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

As decisões administrativas devem ser fundamentadas e motivadas¹, enfrentando todos os pontos sensíveis para a resolução da lide, nos termos dos arts. 5º, LV e 97, X, da CRFB/88. Em relação aos litígios administrativos que envolvam créditos tributários da União, o art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972 fixou que são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Apesar da cristalina dicção dos dispositivos supracitados, o r. acórdão indeferiu o pedido de perícia técnica da Empresa – que, vale dizer, se mostra indispensável para a resolução da discussão em tela. Dessa forma, é medida imperativa o reconhecimento da nulidade do r. acórdão por cerceamento de defesa.

Com efeito, toda a discussão dos autos gravita em torno da subsunção ou não dos produtos que geraram os créditos aproveitados pela Empresa ao conceito de produtos intermediários ou matéria-prima. Enquanto a Empresa pugna pelo

reconhecimento dos insumos adquiridos como produtos intermediários ou matéria-prima, a Fiscalização sustenta ser impossível essa classificação.

(...)

Esclareça-se, apenas a partir de uma análise produto a produto, verificando-se sua descrição, bem como a forma de sua utilização no complexo processo industrial de produção de cimento, é possível afirmar, de modo categórico, se determinado produto se amolda ou não ao conceito de intermediário ou matéria-prima. No entanto, a c. Turma Julgadora somente aderiu às conclusões da Fiscalização, afirmando que não haveria necessidade de perícia. Ora, com a devida vênia, é justa mente em razão da questão a ser resolvida – a respeito da caracterização dos insumos como produtos intermediários – que houve a instauração do processo administrativo. E essa questão, em razão de sua própria natureza, reclama a realização de perícia técnica capaz de lançar luz sobre a devida função assumida por cada um desses insumos no processo produtivo do cimento, a teor do já demonstrado pela Empresa nestes autos.

Nesse sentido, o indeferimento do pedido de produção de prova pericial, que, vale dizer, integra o rol das provas passível de produção pelo sujeito passivo, viola o direito à ampla defesa e ao contraditório. Em conclusão, deve-se determinar (i) o retorno dos autos à primeira instância para novo julgamento em razão da nulidade acima demonstrada; ou, sucessivamente, (ii) a conversão do julgamento em diligência, para que seja realizada a perícia em questão e respondidos os quesitos indicados pela Empresa em sua manifestação de in conformidade.

No entanto, importante lembrar que o Decreto regulador do PAF aborda a questão em seu art. 16 e parágrafos, e artigos 18 e 29:

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) (...)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Art. 18. 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, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (...)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Assim, conforme detalhado pela DRJ, as diligências e perícias visam, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação às provas carreadas ao processo, no sentido de subsidiar a formação de convicção do julgador, conforme lhe facultam os artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72. Portanto, não se presta a servir de meio de produção de provas cuja responsabilidade é do encargo da manifestante, por se tratar de crédito a seu favor e, portanto, de direito a ser provado ao Fisco. É ônus processual da interessada fazer prova dos fatos constitutivos de seu direito ou dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da Fazenda Pública.

Ademais, no caso em exame, considera-se desnecessária a diligência/perícia proposta pela manifestante, por entendê-la dispensável para o deslinde do presente julgamento. A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos presentes autos. Este julgador pode perfeitamente identificar quais os bens objeto de glosa, como se dá a utilização desses bens na cadeia produtiva da interessada e de que forma foram consumidos/desgastados no processo de industrialização.

Com efeito, a perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou quando se exige o pronunciamento por parte de técnico especializado no assunto, fora do campo de atuação do julgador, o que, como já dito acima, não é o caso dos presentes autos.

Nesse sentido, entendo que a decisão está fundamentada e não contém nulidade. Neste sentido, a Súmula CARF nº 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Em face do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade.

MÉRITO

Das partes e peças de máquinas e equipamentos

Segundo a DRJ, não geram direito ao crédito os produtos incorporados às instalações industriais, as 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 e das máquinas, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento.

Por outro lado, a recorrente defende que tais considerações não condizem com a realidade da produção do cimento, já que as características da aplicação dos produtos em questão fazem com que se subsumam à norma do art. 226 do RIPI. Isso porque trata-se de peças de vida útil curta, rapidamente consumidas na produção do cimento e que integram os custos de fabricação do produto – motivo pelo qual há que se concluir pela legitimidade dos créditos gerados, sob pena de violação à não-cumulatividade.

No ponto em foco são as partes e peças que integram máquinas e equipamentos que o contribuinte deseja se apropriar de créditos de IPI. Segundo o Tema nº 168 do E. STJ, tais elementos, ainda que indispensáveis ao processo produtivo, uma vez que integram máquinas e equipamentos destinados ao processo fabril, não dão direito ao creditamento de IPI.

De fato, tais peças e partes não integram o conceito de matéria-prima, insumo, ou material intermediário, nos termos exigidos pelo artigo 11 da Lei 9.779/99 e RIPI/2010 (arts. 226 e 256) mas, como indica a norma do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC nº 27 no seu parágrafo 13, integram a mesma classificação do bem principal a que integram.

13. Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode requerer novo revestimento após um número específico de horas de uso; ou o interior dos aviões, como bancos e equipamentos internos, pode exigir substituição diversas vezes durante a vida da estrutura. Itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para efetuar substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de edifício, ou para efetuar substituição não recorrente.

Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça reposta desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos. O valor contábil das peças que são substituídas é baixado de acordo com as disposições de baixa deste Pronunciamento (ver itens 67 a 72).

Nesse sentido, tais elementos não integram a base de cálculo dos créditos de IPI passíveis de aproveitamento e, por isso, nego provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

Dos materiais explosivos

Consoante análise do acórdão proferido pela DRJ, verifica-se que a extração das matérias-primas (calcário, argila e gipsita) e a britagem estariam em uma etapa anterior à industrialização, razão pela qual os insumos nela empregados não gerariam créditos de IPI.

Isto porque o produto da mineração (no caso o calcário, a brita, a argila e magas ou até o gesso), que são as matérias primas para a produção do cimento, não são tributados pelo IPI (ou seja, constam da TIPI como NT).

Com efeito, o conceito de industrialização, à luz da legislação do IPI, abrange apenas os produtos tributados ainda que isentos ou tributados à alíquota zero. Nesse passo, os produtos não tributados (NT), por se situarem fora do campo de incidência do imposto, não se inserem no conceito anteriormente exposto, não sendo considerados, para os efeitos do IPI, como produtos industrializados.

Mesmo que se considerasse a mineração como processo industrial, os produtos e materiais usados na extração do calcário, fugiriam ao conceito de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário *latu sensu*, pois, diferentemente do que alegado pela manifestante, tais conceitos (produtos intermediários e de matérias-primas) deve obedecer estritamente ao estipulado pela legislação do IPI (Lei nº 5.172 de 1996, Decretos, Regulamentos, Instruções Normativas e Pareceres).

Assim, os produtos e materiais usados na extração do calcário são custos da mineração, mas na industrialização o insumo é o calcário (que já possui o custo de extração embutido). A não cumulatividade do IPI não permite o uso de créditos de cadeia não industrial, pois estes não são contribuintes do IPI.

Ademais, os explosivos e os outros materiais usados na extração do calcário 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 (cimento); ou, vice-versa.

Como já dito anteriormente, o princípio da não-cumulatividade tem origem constitucional, entretanto, o direito dele decorrente não é irrestrito, sendo perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais e atos infralegais, tal como ocorre com vários outros direitos e garantias previstos na Constituição.

Por outro lado, a recorrente defende que a fase de extração do calcário integra o processo de industrialização do cimento.

No entanto, é incorreta a classificação da fase de extração do calcário (insumo essencial na produção de cimento) como pré-industrial, isolada do processo de produção. Ora, o processo produtivo do cimento é complexo e integrado por várias etapas, iniciando-se na extração, sendo que os produtos utilizados na explosão em minas de calcário entram em contato direto com a matéria prima do cimento e são integralmente consumidos no processo – razão pela qual, conforme entendimento deste CARF, são intermediários.

Não bastasse tal questão, digno de nota que os produtos utilizados na explosão em minas de calcário entram em contato direto com a matéria-prima do cimento, sendo integralmente consumidos nesse processo industrial, de modo que podem ser legitimamente considerados como produtos intermediários, inclusive atendendo aos requisitos colocados pela própria decisão recorrida. É o que já entendeu a 4ª Câmara da 3ª Turma Ordinária do eg. CARF:

CRÉDITO DE IMPOSTO INCIDENTE SOBRE INSUMOS NÃO INCORPORADO AO PRODUTO FINAL, CONSUMIDO NO PROCESSO, POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

É assegurado o aproveitamento de crédito de IPI de materiais cujo desgaste se dá por uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, independentemente de que não sejam vinculados ao produto final. Recurso provido. (CARF, PTA nº 13876.000441/2001-43, Acórdão nº 3403-00.507, Relator Cons. DOMINGOS DE SÁ FILHO, 3ª TURMA, julgamento em 25/08/2010, destacamos).

Nesse contexto, acompanho o entendimento da DRJ, considerando que os produtos provenientes da atividade minerária (tais como calcário, brita, argila, margas e gesso), empregados como insumos na fabricação de cimento, não sofrem incidência do IPI, uma vez que estão classificados na TIPI como “NT” (não tributados).

Conforme demonstrado pela DRJ, tais bens não se qualificam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, nos termos da legislação de regência do IPI, por não se integrarem ao produto final nem se consumirem ou se desgastarem em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Ademais, inserem-se em etapa anterior e autônoma, a atividade minerária, a qual não se confunde com o processo de industrialização sujeito à incidência do imposto, sobretudo quando o produto extraído se encontra classificado como “NT” (não tributado).

Nessa linha, a sistemática da não cumulatividade do IPI não autoriza a apropriação de créditos oriundos de operações estranhas ao ciclo industrial tributado, tampouco permite a extensão do conceito de insumo para abarcar custos próprios de atividade não sujeita à incidência do imposto.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

Quanto aos materiais refratários e do coque de petróleo, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

A ilustre relatora deu parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar as glosas relativas ao coque de petróleo e aos materiais refratários.

Com a devida vênia, divirjo.

Coque de Petróleo

No que diz respeito ao coque de petróleo, a recorrente aduz que o coque de petróleo consiste em matéria-prima do cimento, bem como que se desgasta no processo produtivo.

Sem razão a recorrente.

Concordo com a fundamentação da decisão recorrida acerca da matéria, a qual adoto como razão de decidir:

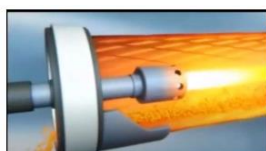
Em que pese a alegação da impugnante e o parecer do IPT, o coque de petróleo é combustível usado para gerar energia térmica. Para a presente análise, o que importa é saber se este combustível (coque) entra em **contato direto com a matéria prima e é consumido em razão deste contato, alterando-se os componentes.**

Nas indústrias de cimento, o coque (que não possui material volátil bastante para produzir uma chama autossustentável) pode ser usado isoladamente, ou em uma mistura com o óleo combustível, carvão mineral, gás natural, ou até pneu usado, para a combustão no forno rotativo.

O uso do coque como combustível é uma escolha da empresa e relacionado com o custo de produção e qualidade do clínquer. Este produto serve para gerar chama e calor nos fornos e é esse calor que transforma a matéria prima em clínquer por meio da calcinação³ (temperatura de + ou - 1500°C), que após resfriamento será triturado e misturado com gesso, se transformando em cimento.

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 formará o clínquer, mas não entra em contato com o calcário ou argila. É o calor que forma o clínquer, não o coque.

Conforme se verifica pela figura abaixo, o que se introduz do forno é a chama e não o coque de petróleo:



Apesar de a queima do combustível e de o tipo deste poder interferir na qualidade do produto fabricado, por seus resíduos entrarem em contato com a matéria prima, deve-se ter em mente que não é o coque que entra em contato com o produto fabricado, e seu consumo (queima para gerar calor) não se dá em ação direta com a matéria prima. O fato de os resíduos da queima do coque entrar em contato com o produto fabricado não lhe descaracteriza a classificação de combustível, não lhe cabendo o conceito de matéria-prima.

Assim, o coque de petróleo não pode ser considerado como matéria-prima estrito sensu, porque não é adicionado ou agregado às outras matérias primas, nem matéria prima latu sensu, porque não entra em contato direto com os produtos industrializados consumindo-se em razão deste contato.

Assim, correta a glosa.

De fato, não é o coque que entra em contato direto com o produto em fabricação, e, seu consumo, não se dá em contato direto com a matéria prima, ele se consome na combustão para a emissão do calor que formará o clínquer, de modo que é o calor que forma o clínquer e não o coque.

Ademais, o fato de os resíduos da queima do coque entrar em contato com o produto fabricado não o descaracteriza como combustível utilizado no processo produtivo do cimento.

É exatamente nesse sentido que dispõe o **Parecer Normativo CST nº 65, de 1979** acerca do coque de petróleo:

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

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

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

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

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

Há precedente da 3ª Tuma da CSRF (Câmara Superior de Recursos Fiscais) deste Conselho, conforme acórdão n. 9303-016.700, de 28 de março de 2025, sob a relatoria do eminente conselheiro Alexandre Freitas Costa, cuja parte da ementa reproduzo a seguir:

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.

No mesmo sentido, há o acórdão n. 9303-015.691, também proferido pela 3ª Turma da CSRF, em 10 de setembro de 2024, sob a relatoria do eminente conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, cuja ementa transcrevo a seguir:

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.

Resta claro, portanto, que o coque de petróleo não se enquadra como insumo apto ao creditamento de IPI, de sorte que está correta a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

Logo, nada a prover neste ponto do recurso.

Materiais Refratários

Quanto aso materiais refratários, cumpre assinalar que o **Parecer Normativo CST nº 260, de 1971** assim dispõe:

01.01 CRÉDITO (exclusive exportação)

Substâncias refratárias adquiridas por usinas siderúrgicas e destinadas à construção ou reparo (manutenção) dos fornos e demais instalações. Não

constituindo matéria prima ou produto intermediário, estão excluídas do direito ao crédito previsto no inciso I, do Art. 30, do RIPI (Decreto nº 61.514/67).

(...)

7. É sabido, inclusive através de pareceres do Instituto Nacional de Tecnologia, que **os materiais refratários usados nas operações metalúrgicas se perdem sem haver incorporação ao produto**. Entretanto, essa perda não é necessariamente destinada ao processo de industrialização, mas, isto sim, dele é decorrência natural, **constituindo um desgaste ligado às despesas com a manutenção do equipamento em perfeito funcionamento** (substituição e conserto de peças e outros reparos mais ou menos constantes e previsíveis), constituindo um dos itens obrigatórios dos orçamentos financeiros das indústrias.

8. Isto posto, não se aplica à hipótese em epígrafe o direito previsto no art. 30, inciso I, do Regulamento aprovado com o Decreto nº 61.514/67, **por não atenderem ao conceito nele especificado os produtos refratários e ignífugos adquiridos por indústrias siderúrgicas, vez que não se compreendem como matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, destinados que são ao emprego na construção ou reparo (manutenção ou recondicionamento) de seus fornos e demais instalações**, tais como, caçambas, lingoteiras etc, citando-se como exemplo as **argamassas retratarias; os refratários pré-moldados**, apresentando-se em **tijolos, cunhas, suportes, placas, muflas** etc, os materiais pulverulentos, tais como a magnesita, a diatomita (Kieselgur), a lã de rocha ou de vidro, etc, isolantes térmicos empregados para evitar a fuga do calor, nas corridas do forno, bem como as demais misturas destinadas a reparar as partes do revestimento e condutos sujeitos à ação agressiva do banho ígneo.

9. Cumpre ter em vista que os materiais refratários submetidos à ação do metal em estado de fusão e às elevadíssimas temperaturas reinantes no interior dos fornos, lingoteiras, caçambas, etc, perdem a resistência que lhes é característica e se desgastam, considerando-se desgaste de uma peça o arrancamento de partículas da sua superfície, geralmente por abrasão ou atrito, o qual, quando continuado, termina por inutilizar a peça. O desgaste observado, é certo, é o fator que determina a oportunidade de substituição dos refratários, visando à melhor proteção dos revestimentos das instalações. Mas isto nada tem a ver com o direito ao crédito do tributo incidente sobre as matérias-primas e produtos intermediários consumidos nos artigos objeto da elaboração. Não se entende por consumo, para os efeitos da legislação fiscal pertinente, a destruição ou perda do produto pelo uso, não componente do processo de fabricação. Haja vista, para simples ilustração teórica, que se chegaria ao mesmo resultado se se empregasse (no caso em foco) um refratário imune ao desgaste. Trata-se, não cabe a menor dúvida, de circunstância accidental e não de um requisito essencial ao processo de industrialização. (...) (destaques nosso)

Ulteriormente, o **Parecer Normativo CST nº 181, de 1974**, publicado no Diário Oficial de 23/10/1974 (republicado em 02/12/1974), ratificou o entendimento disposto no aludido **Parecer Normativo CST nº 260/71**, firmando a condição dos

tijolos refratários utilizados em fornos como partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e instalações:

01 - IPI 01.10 - CRÉDITO (exclusive exportação) produtos consumidos no processo de industrialização

O **direito ao crédito do imposto**, pago na entrada de matérias-primas e produtos intermediários, quando estes são consumidos no processo de industrialização, não compoendo o produto final (Art. 32, inc. I, do RIPI/72), restringe-se ao imposto referente àqueles que participam direta e intrinsecamente do processo de industrialização, não se prestando mais à finalidade que lhes é própria após o término de cada etapa do processo. Mister se faz, outrossim, que o produto final seja tributado na saída do estabelecimento.

(...)

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

Os materiais refratários estão compreendidos na categoria de “máquinas, equipamentos e instalações, suas partes, peças e acessórios” e não se caracterizam como matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, conforme expressamente disposto no aludido **Parecer Normativo CST nº 260/71**.

Com efeito, os materiais refratários adquiridos por usinas siderúrgicas são destinados à manutenção ou reparo dos fornos e demais instalações, não são produtos intermediários, agregam características ao forno, como proteção a altas temperaturas e resistência à abrasão e isolamento térmico, e não ao produto em fabricação.

As reposições desses materiais refratários em razão dos desgastes pelo uso são decorrentes da própria atividade industrial, pois são submetidos à alta

temperatura, consistem em despesas de manutenção do forno para seu perfeito funcionamento.

Há precedente da 3ª Turma da CSRF deste Conselho acerca da matéria, conforme acórdão **9303-016.321**, de **10 de dezembro de 2024**, sob relatoria da eminente conselheira Semíramis de Oliveira Duro, conforme parte da ementa e do voto abaixo reproduzidos:

Ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

IPI. CREDITAMENTO. MATERIAIS NÃO INTEGRADOS AO PRODUTO FINAL, NEM CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE. DESGASTE INDIRETO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. INVIABILIDADE DO CREDITAMENTO.

Consolidada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de afastar 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 acórdão proferido pelo regime de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 13/10/2009).

Parte do voto da relatora Semíramis de Oliveira Duro:

(...)

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

Os **materiais refratários** se desgastam por conta de sua aplicação direta na linha produtiva principal. No entanto, **não** é o suficiente para se enquadrar na categoria de **“produtos intermediários”**.

Ademais, o **refratário** não agrega qualquer característica ao produto, mas sim ao equipamento: proteção das altas temperaturas, resistência à abrasão e isolamento térmico.

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

Os refratários 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.

Não se questiona que o refratário tem contato com o produto. Mas este contato não tem o objetivo de agregar ao produto alguma característica especial.

Logo, quanto à tomada de crédito, como produto intermediário dos materiais refratários, tal pleito deve ser afastado diante da consolidada jurisprudência do STJ, no sentido de afastar 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. (...) (destaques nosso)

Dessa forma, estão corretas as glosas de créditos de IPI referentes a materiais refratários, efetuadas pela autoridade fiscal.

Logo, nada a prover neste tópico do recurso.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator