



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10880.980506/2016-57</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3402-012.523 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 28 de março de 2025                                  |
| <b>RECURSO</b>     | EMBARGOS                                             |
| <b>EMBARGANTE</b>  | VOTORANTIM CIMENTOS S.A.                             |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE, OMISSÃO OU CONTRADIÇÃO.

Presentes os pressupostos regimentais e verificados o vício de omissão na decisão embargada, devem ser acolhidos os Embargos de Declaração para sanar o vício.

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

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

CRÉDITO DE IPI. MATERIAIS EXPLOSIVOS. EXTRAÇÃO DE CALCÁRIO E ARGILA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DE CIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PARECER NORMATIVO CST Nº 65, DE 1979.

Os materiais explosivos utilizados na extração do calcário e argila não são matéria-prima ou produto intermediário na industrialização de cimento, passíveis de creditamento de IPI, uma vez que não sofrem 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. PN CST nº 65, de 1979.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração para, sem efeitos infringentes, sanar a omissão com relação aos materiais explosivos, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-012.512, de 28 de março de 2025, prolatado no julgamento do processo 10880.912720/2015-08, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos, Luiz Carlos de Barros Pereira (substituto integral), Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Honório dos Santos, substituído pelo conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

## 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.

A Contribuinte interpôs Embargos de Declaração contra **Acórdão nº 3402-008.707**, proferido em sessão de julgamento realizada em 23 de junho de 2021, conforme ementa abaixo:

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

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

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 suas propriedades 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.

O resultado do julgamento foi proferido nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-008.691, de 23 de junho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10880.934179/2014-08, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Através do r. Despacho de Admissibilidade foi dado seguimento aos Embargos para que o colegiado aprecie o apontamento de omissão quanto aos materiais explosivos.

Após, o recurso foi encaminhado para julgamento.

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 consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

Como demonstrado em Despacho de Admissibilidade, a Contribuinte foi intimada do Acórdão embargado no dia **10/06/2022**, apresentando os Embargos em **17/06/2022**.

Portanto, conforme o § 1º do art. 116 do RICARF/2023, os Embargos de Declaração são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

### 2. Dos vícios apontados pela Embargante

Alega a Embargante que o julgado incorreu nos seguintes vícios: **(i)** omissão quanto à análise dos créditos oriundos da aquisição de materiais explosivos; **(ii)** omissão/contradição quanto aos materiais refratários e a necessidade de conversão do julgamento em diligência.

Conforme Despacho de Admissibilidade, não há o alegado vício da contradição quanto à negativa à realização de diligência.

O ilustre Relator do acórdão embargado enfatizou que, considerando a documentação acostada aos presentes autos pela Embargante, é prescindível a sua realização, *“em especial tendo em vista que o presente processo é um processo de crédito pleiteado pelo sujeito passivo, cujo ônus da prova incumbe ao contribuinte”*.

Ademais, está igualmente consignado no v. Acórdão embargado que não há provas nos presentes autos evidenciada pela Recorrente, sequer por elemento indiciário, que pudesse ensejar a conversão do presente julgamento em diligência.

Igualmente o Despacho de Admissibilidade não acatou o argumento de omissão/contradição quanto ao tema dos materiais refratários, já que enfrentado no acórdão embargado, resultando na ausência de omissão ou contradição passível de análise pela via dos Embargos de Declaração.

Cumprir observar que os Embargos de Declaração têm como única finalidade complementar a decisão, esclarecendo, adicionando ou excluindo partes controversas, ou ainda para corrigir erro material.

Vale destacar que a contradição a ser corrigida por meio dos embargos de declaração refere-se àquela presente na própria decisão, e não ao que foi exposto na decisão e interpretado de maneira diferente pela parte. Em outras palavras, não se trata de uma contradição entre a decisão e os argumentos ou pedidos das partes, mas sim de uma contradição interna à decisão em si.

No que diz respeito à omissão, é importante ressaltar que a Ilustre Relatora manifestou sobre os pontos que influenciaram sua convicção e, caso a Embargante não concorde com o conteúdo da decisão, deve recorrer à CSRF por meio do instrumento adequado, uma vez que, após a prolação do v. Acórdão, não cabe a este Colegiado alterar as conclusões de mérito da decisão que não contenha os vícios apontados em razões de embargos.

Por sua vez, no que se refere à omissão quanto aos materiais explosivos, cumpre observar que o v. Acórdão embargado foi proferido em sede julgamento de recursos repetitivos, adotando como paradigma o PAF nº 10880.934179/2014-08, no qual foi proferido o Acórdão nº 3402-008.691.

**Ocorre que, como observado no r. Despacho de Admissibilidade, ao contrário do que ocorreu no processo administrativo nº 10880.934179/2014-08, o tema foi devidamente abordado na Manifestação de Inconformidade, analisado pela DRJ de origem e reiterado no ITEM IV.2 das razões de Recurso Voluntário, nominado como "MATERIAIS EXPLOSIVOS E NÃO EXPLOSIVOS CONSUMIDOS/ALTERADOS/DESGASTADOS NO PROCESSO PRODUTIVO".**

**Com isso, verificada a omissão especificamente com relação aos materiais explosivos, devem ser parcialmente acolhidos os embargos, para sanar o vício, motivo pelo qual passo à análise da matéria em referência.**

### **3. Dos materiais explosivos**

Entende a Recorrente que os materiais explosivos são aplicados diretamente no processo produtivo do cimento, especialmente na fragmentação do calcário, nos fornos de clínquer e moinhos, sendo materiais consumidos/alterados/desgastados no processo produtivo do cimento, e, portanto, caracterizam-se como produtos intermediários, sendo legítima a apropriação dos respectivos créditos de IPI.

A DRJ de origem concluiu que a extração das matérias primas (calcário, argila e gipsita) e a britagem estão em uma etapa anterior à industrialização. Com isso, *“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.”*

Para justificar o direito creditório, sustenta a defesa que os materiais explosivos são necessários para permitir a extração de calcário e argila, os quais são matérias-primas do cimento. Explica que, uma vez detonados, as suas partículas são integradas definitivamente ao calcário e à argila, que comporão o cimento. Com isso, considerando que não constituem itens do ativo imobilizado e são consumidos/alterados/desgastados no processo produtivo do cimento, os materiais acima mencionados caracterizam-se como produtos intermediários na industrialização do cimento.

Da análise dos autos, consta às fls. 113 a 171 um Relatório Técnico emitido pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), no qual foi analisada a produção de clínquer de cimento Portland da empresa CIPLAN Cimentos Planalto S/A. O Laudo Pericial investigou a incorporação de constituintes do coque de petróleo como combustível no clínquer produzido nas instalações da fábrica CIPLAN, indicando o calcário e argila como principais matérias-primas utilizadas para obtenção da farinha.

Todavia, não está confirmada a informação da Recorrente de que os materiais explosivos utilizados têm suas partículas integradas ao calcário e à argila que comporão o cimento.

Por sua vez, como observado na decisão embargada, os julgadores *a quo* enfrentaram o Laudo Técnico anexado pela empresa na manifestação de inconformidade, e não se nega que o coque de petróleo se consome no processo produtivo da empresa, mas conclui-se que essa utilização não seria incorporada diretamente no produto final.

Reitero o excerto da decisão da DRJ, reproduzido no acórdão embargado:

Em que pese a alegação da impugnante, **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 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 auto sustentável) 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<sup>5</sup>. Este produto serve para gerar chama e calor nos fornos e é esse calor que transforma a matéria prima em clínquer por meio da calcinação<sup>6</sup> (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. 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 pela ação/contato direto com a matéria prima. O fato de os resíduos da queima do coque entrar em contato com o produto fabricado não lhe descaracteriza seu uso como combustível e não lhe confere o conceito de matéria-prima.**

Portanto, 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 se consumindo por este contato. **Observa-se que são os resíduos da queima do combustível que agregam a matéria prima, dando-lhe características próprias, assim como se ao invés do coque fosse utilizado pneus usados, os resíduos e gases resultantes da queima deste produto também agregariam a matéria prima o que contradiz a afirmação da contribuinte de que não existe clínquer sem coque; e não há cimento sem clínquer, e por consequência lógica, não haveria cimento sem coque. Tais resíduos são agregados à matéria prima de forma incidental.**

**Conforme o parecer técnico apresentado pela impugnante, o contato com a matéria prima, no caso, se dá com a chama de um maçarico, que produz o calor necessário à clínquerização e este maçarico é alimentado por diferentes tipos de combustíveis ou uma mistura deles. E, são as cinzas e outros elementos gerados com a queima dos combustíveis que se incorporam ao produto final.**

Portanto, correta a glosa. (grifei)

Com relação aos materiais explosivos utilizados na extração de calcário e argila, assim constou na decisão da DRJ:

A fabricação do cimento Portland baseia-se, de modo geral, em quatro etapas fundamentais:

1. Mistura e moagem da matéria-prima (calcários, margas e brita de rochas).
2. Produção do clínquer (forno rotativo a 1400°C + arrefecimento rápido).
3. Moagem do clínquer e mistura com gesso.
4. Ensacamento

Como se vê, **a extração das matérias primas (calcário, argila e gipsita) e a britagem, estão em uma etapa anterior à que chamamos de industrialização - A atividade econômica de mineração.**

**A mineração pode até, num sentido mais amplo, participar do processo de fabricação do calcário, mas não é industrialização em seu sentido estrito, pois somente se pode considerar industrialização aquilo que está disposto no artigo 4º do RIPI/2010<sup>1</sup>.**

Isto porque o produto da mineração (no caso o calcário, a brita, a argila e magas ou até o gesso) não são tributados pelo IPI (ou seja, constam da TIPI como NT).

<sup>1</sup> **RIPI/2010:**

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

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

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

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.**

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.

Assim, nos termos do PN CST nº 65, de 1979, os materiais ora impugnados não podem estar compreendidos no ativo permanente e, muito menos, se referir a materiais aplicados na extração de minerais (materiais utilizados no processo de detonação do calcário(cordel detonante, dinamite, estopim e linha silenciosa), pois além dessa atividade(mineração) não se incluir no conceito de operação de industrialização, os produtos usados na mineração não são matéria-prima ou produto intermediário na industrialização do cimento, ou seja, não entram em contato direto com o produto industrializado. Assim não se pode pretender que tais gastos sejam considerados como insumos no processo industrial.

Disso decorre que não há nenhuma norma que desabone o entendimento usado para a fundamentação dos autos. (sem destaques no texto original)

Concordo com o ilustre julgador *a quo* ao afirmar que os produtos e materiais usados na extração do calcário são custos da mineração, sendo que, na industrialização, o insumo é o calcário (que já possui o custo de extração embutido). Com isso, tais produtos não entram em contato direto com o cimento industrializado.

Assim dispõe o RIPI/2010, aprovado pelo Decreto n.º 7.212/2010:

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 integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

E o Parecer Normativo CST nº 65/79, expedido por autoridade administrativa nos termos do art. 100, I, do CTN, tem como função orientar a interpretação e aplicação do art. 226, I, do RIPI/2010, no que diz respeito à definição dos insumos que geram direito ao aproveitamento de créditos de IPI.

**Destaco o que prevê o Parecer Normativo CST nº 65/79:**

(...)

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

5. No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários *stricto sensu*, ou seja, bens dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificativamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6. Todavia, **relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude de contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da**

**ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.**

6.1. Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito a crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2. Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, de vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não gerarem o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7. Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias-primas nem produtos intermediários *stricto sensu*, vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente", para que se obtivesse o mesmo resultado.

7.1. Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual "a lei não deve conter palavras inúteis", o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões presumidas inúteis.

8. No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão "incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização" é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do art. 27 do Decreto nº 56.791/65, inciso I do art. 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários *stricto sensu*, geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que, embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1. A norma constante do direito anterior (inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia, restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o

consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito ao crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2. O dispositivo vigente (inciso I do art. 66 do RIPI/79), por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9. Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

**10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva 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 hão 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 em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2. A expressão "consumidos", sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediata e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, **há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, 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).**

10.4. Note-se, ainda, que a expressão "compreendidos no ativo permanente" deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser juris tantum aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos.

**11. Em resumo, geram o 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 art. 66 do RIPI/79. (sem destaques no texto original)

Constata-se que a decisão da DRJ corrobora a conclusão do Parecer Normativo CST nº 65/79, uma vez que – reitero - os produtos usados na mineração não entram em contato direto com o cimento industrializado e, portanto, não são matéria-prima ou produto intermediário passíveis de permitir o creditamento de IPI.

Por tais razões, deve ser mantida a glosa e a decisão recorrida igualmente neste ponto.

#### **4. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço e acolho parcialmente os Embargos de Declaração, para sanar a omissão com relação aos materiais explosivos, incluindo no **Acórdão nº 3402-008.692** a fundamentação indicada no Item 3 deste voto, porém sem atribuição de efeitos infringentes ao dispositivo, o qual deve permanecer com o seguinte resultado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Por sua vez, no Acórdão embargado passará a constar a seguinte Ementa:

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

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

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 suas propriedades físicas e químicas, e não sejam parte do ativo imobilizado.

**CRÉDITO DE IPI. MATERIAIS EXPLOSIVOS. EXTRAÇÃO DE CALCÁRIO E ARGILA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DE CIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PARECER NORMATIVO CST Nº 65, DE 1979.**

**Os materiais explosivos utilizados na extração do calcário e argila não são matéria-prima ou produto intermediário na industrialização de cimento, passíveis de creditamento de IPI, uma vez que não sofrem 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. PN CST nº 65, de 1979.**

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.

É como voto.

### **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 acolher parcialmente os embargos de declaração para, sem efeitos infringentes, sanar a omissão com relação aos materiais explosivos, nos termos do voto condutor.

ACÓRDÃO 3402-012.523 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10880.980506/2016-57

Assinado Digitalmente

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO