



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



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10665.903537/2011-24</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3002-004.156 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 26 de fevereiro de 2026                         |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | VOTORANTIM METAIS S.A.                          |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. ART. 76 DA IN RFB Nº 1.300/2012. INTIMIAÇÃO PRÉVIA. FACULDADE DA AUTORIDADE FISCAL.

O Art. 76 da IN RFB nº 1.300/2012 confere à autoridade fiscal a faculdade, e não o dever, de intimar previamente o contribuinte para apresentação de documentos ou esclarecimentos. A ausência de intimação prévia, por si só, não acarreta nulidade do Despacho Decisório.

NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO. INOCORRÊNCIA.

Não se reconhece nulidade por falta de motivação quando assegurado ao contribuinte o acesso aos fundamentos das glosas e viabilizado o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa. Ausente demonstração de prejuízo, não há fundamento para nulidade.

NULIDADE. APROVEITAMENTO DE ALEGAÇÕES DEDUZIDAS EM PROCESSO CORRELATO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não configura nulidade o aproveitamento, pela instância julgadora, de alegações deduzidas pela própria recorrente em processo correlato, quando tal providência se destina à apreciação do mérito da controvérsia e não acarreta prejuízo ao contraditório e à ampla defesa. Ausente demonstração de prejuízo, descabe o reconhecimento da nulidade.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DE IPI. PREJUDICIALIDADE. NULIDADE POR INÉPCIA. REJEIÇÃO.

A anulação de auto de infração por vício formal em processo diverso não gera prejudicialidade automática que valide créditos em outro feito. Cada processo administrativo possui fundamentação autônoma e exige comprovação própria do direito creditório. Preliminar rejeitada.

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

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

IPI. CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE DE MINERAÇÃO E LAVRA. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito ao crédito de IPI os insumos consumidos na atividade de mineração e lavra, por se exaurirem em etapa anterior e distinta da industrialização propriamente dita. A essencialidade do item à atividade econômica não autoriza o creditamento.

IPI. CRÉDITO. CORREIA TRANSPORTADORA. TRANSPORTE INTERNO. IMPOSSIBILIDADE.

A correia transportadora utilizada para viabilizar o transporte interno de materiais no processo produtivo não se qualifica como matéria-prima ou produto intermediário, por não ser consumida imediata e integralmente na industrialização mediante ação direta sobre o produto em fabricação.

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. MATERIAIS REFRAATÓRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

Materiais que, embora sujeitos a desgaste no processo produtivo, atuam na proteção e no funcionamento de equipamentos industriais, sem serem consumidos de forma imediata e integral no processo de industrialização, mediante ação direta sobre o produto em fabricação, não geram direito ao crédito de IPI.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por maioria de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade por violação ao Art. 76 da IN RFB nº 1.300/2012, de nulidade por falta de motivação do ato administrativo e de nulidade por aproveitamento indevido de alegações de outro processo, vencida a Conselheira Neiva Aparecida Baylon (Relatora) que as acolhia; (ii) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de Nulidade por prejudicialidade entre processos. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas

as Conselheiras Neiva Aparecida Baylon (Relatora) e Gisela Pimenta Gadelha Dantas que davam provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor quanto às preliminares e quanto ao mérito o Conselheiro Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão.

*Assinado Digitalmente*

**Neiva Aparecida Baylon – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao – Presidente e Redator designado**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renato Carsola Marcarenas, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao (Presidente).

## RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade, tempestivamente apresentada às fls. 21 a 29, subscrita por advogada devidamente habilitada conforme procuração e documentos de fls. 30 a 44, em face do Despacho Decisório Eletrônico (DDE) nº 052530349 (fl. 46), emitido em 06/06/2013 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Anápolis/GO.

O despacho impugnado reconheceu parcialmente o crédito pleiteado no Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) nº 10405.48359.280910.1.1.01-2116, referente ao ressarcimento de IPI do 3º trimestre de 2009, de titularidade do estabelecimento filial inscrito no CNPJ 18.499.616/0005-48.

O valor solicitado foi de R\$ 537.198,56, tendo sido reconhecido como legítimo o montante de R\$ 52.040,63, sob a justificativa de que o saldo credor passível de ressarcimento era inferior ao valor pleiteado, em virtude da glosa de créditos considerados indevidos em procedimento fiscal.

As razões da glosa encontram-se detalhadas no Termo de Verificação de Infração, disponível no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil

(“www.receita.fazenda.gov.br”, menu “Onde Encontro” → “PER/DCOMP” → “Despacho Decisório”).

Segundo o referido termo, a fiscalização, após análise das notas fiscais de saída e de entrada, bem como de visita técnica à planta industrial, concluiu que:

- o estabelecimento produz carbonato de níquel, produto sujeito à alíquota zero do IPI;
- parte dos insumos é utilizada na atividade de mineração e lavra, realizada fora do estabelecimento industrial;
- e que outros insumos — coque de petróleo, floculantes e materiais refratários — não entram em contato direto com o minério de níquel, tampouco sofrem alterações no processo produtivo, motivo pelo qual foram glosados.

#### Da Manifestação de Inconformidade

Em sua defesa, a contribuinte, preliminarmente, alega nulidade do Despacho Decisório, sustentando que o ato administrativo é carente de motivação, uma vez que nem o despacho nem o extrato de detalhamento do crédito indicam de forma clara as razões do não reconhecimento integral do montante pleiteado.

Argumenta, ainda, que não foi previamente intimada a prestar esclarecimentos, em desrespeito ao disposto no art. 76 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, o que configuraria cerceamento do direito de defesa.

No mérito, aduz que as glosas ora impugnadas decorrem do Processo Administrativo nº 13116.720586/2012-19, ainda pendente de julgamento perante a DRJ/RPO, de modo que haveria prejudicialidade entre os processos. Assim, o presente feito não poderia ter sido decidido antes da apreciação definitiva daquele processo.

Ao final, requer:

- i) a declaração de nulidade do Despacho Decisório;
- ii) o cancelamento do ato, em razão da prejudicialidade entre as decisões dos dois processos;
- iii) o sobrestamento do presente processo até o julgamento final do processo nº 13116.720586/2012-19 ou, alternativamente, o julgamento conjunto de ambos;
- iv) e, caso não acolhidos os pedidos anteriores, a procedência da manifestação de inconformidade, com o reconhecimento integral dos créditos pleiteados.

#### Da Diligência

Em sessão realizada em 08/05/2014, a 3ª Turma da DRJ/Porto Alegre converteu o julgamento em diligência, conforme Resolução nº 599, cujo voto condutor assim dispôs:

“No processo administrativo fiscal nº 13116.720586/2012-19, a manifestante contestou as mesmas glosas de créditos ora debatidas.

O referido processo foi apreciado nesta mesma sessão, sendo julgado inepto o auto de infração por ausência de exigência de crédito tributário, conforme Acórdão nº 10-49.904.

Considerando a identidade de matérias e a necessidade de se evitar cerceamento de defesa, determino a conversão do julgamento em diligência, para que a unidade de origem verifique in loco as alegações da contribuinte, especialmente quanto às glosas relativas aos floculantes, elaborando informação fiscal conclusiva.”

#### Da Informação Fiscal

Em cumprimento à diligência, a DRF em Anápolis/GO elaborou a Informação Fiscal de fls. 106/107, na qual concluiu pela procedência parcial das alegações do contribuinte, nos seguintes termos:

“Analisando-se os arquivos das notas fiscais de 2009 (fls. 104-105), enviados em formato SINTEGRA durante o procedimento fiscal (processo nº 13116.720586/2012-19), verifica-se que é procedente a alegação do contribuinte quanto aos floculantes.

De fato, as notas de Sulfato de Alumínio Ferroso, floculante empregado exclusivamente no tratamento de água, não foram utilizadas na apuração de crédito de IPI. Apenas as demais notas de floculantes — relativas ao produto Polytrek Enztrek, utilizado no processo de decantação — geraram crédito legítimo.

Assim, devem ser canceladas as glosas referentes aos meses de julho (R\$ 1.209,87), agosto (R\$ 792,15) e setembro de 2009 (R\$ 404,71), totalizando R\$ 2.406,73, valor este a ser acrescido ao crédito reconhecido no Pedido de Ressarcimento nº 10405.48359.280910.1.1.01-2116.”

Por fim, conforme despacho de fl. 108, a unidade de origem, diante de que as conclusões da diligência foram favoráveis ao contribuinte, entendeu desnecessária nova cientificação da interessada, remetendo os autos a esta Turma para continuidade do julgamento.

A DRJ, por sua vez, afastou as preliminares e, no mérito, deu provimento parcial à Manifestação de Inconformidade, reconhecendo um crédito adicional de R\$ 2.406,73, referente a floculantes, mas mantendo a glosa sobre os demais itens, conforme acordo ementado:

NULIDADE. Somente são nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009 CRÉDITOS DE PRODUTOS QUE NÃO SE SUBSUMEM NO CONCEITO DE MATÉRIAS-PRIMAS OU PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE. Somente dão direito a créditos os insumos que se consumirem em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

No presente Recurso Voluntário, a Recorrente reitera as preliminares de nulidade e, no mérito, defende o seu direito ao creditamento integral do IPI sobre os insumos glosados, notadamente: a) dinamite, cordel detonante, espoleta e estopim, utilizados na extração mineral; b) coque de petróleo; e c) material refratário. Para tanto, anexa pareceres técnicos que atestam a essencialidade e o consumo desses materiais em seu processo produtivo.

É o relatório

## VOTO VENCIDO

Conselheira Neiva Aparecida Baylon, Relatora

Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido

Trata-se de recurso interposto em face de despacho decisório que reconheceu parcialmente o crédito informado no pedido de restituição ou ressarcimento e declaração de compensação (PER/DCOMP), referente ao 3º trimestre de 2009, a título de IPI.

### 1. Das Preliminares

#### 1.1. Da Nulidade por Violação ao Art. 76 da IN RFB nº 1.300/2012

A Recorrente alega que o despacho decisório que indeferiu parcialmente seu pedido de ressarcimento é nulo, pois não foi precedido de intimação para apresentar documentos ou esclarecimentos, configurando cerceamento de defesa. Assiste-lhe razão.

O art. 76 da IN RFB nº 1.300/2012 estabelece que a autoridade fiscal “poderá” condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios. A DRJ interpretou este dispositivo como conferindo mera faculdade discricionária à Administração. Com o devido respeito, tal interpretação não se sustenta.

Em um sistema processual que busca a verdade material, o verbo “poderá” deve ser entendido como um poder-dever. Havendo dúvida sobre a legitimidade do crédito, a autoridade tem o dever de instruir o processo, oportunizando ao contribuinte a produção de provas. Ao glosar os créditos sem antes solicitar a documentação pertinente, a autoridade fiscal presumiu a irregularidade e impediu a Recorrente de exercer plenamente seu direito ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, LV, CF/88).

Além disso, é relevante notar que se trata de um processo de restituição, não de exigência fiscal. Em um processo de restituição, o interesse pela celeridade é exclusivamente do contribuinte, que deseja receber o valor que entende lhe ser devido. Não há risco de procrastinação por má-fé, como pode ocorrer em processos de exigência. Portanto, a exigência de intimação prévia é ainda mais imperativa nesta modalidade de processo.

Acolho, portanto, esta preliminar para declarar a nulidade do despacho decisório por violação ao art. 76 da IN RFB nº 1.300/2012.

#### 1.2. Da Nulidade por Falta de Motivação do Ato Administrativo

A Recorrente também aponta a nulidade do ato por ausência de motivação. De fato, o despacho decisório original limitou-se a indicar que as razões da glosa estariam em um Termo de Verificação Fiscal de outro processo administrativo (PA nº 13116.720586/2012-19). Tal motivação é manifestamente insuficiente.

A Constituição Federal e a Lei nº 9.784/99 exigem que os atos administrativos que neguem, limitem ou afetem direitos sejam devidamente motivados, com a indicação clara dos fatos e dos fundamentos jurídicos que justificam a decisão. No presente caso, o despacho decisório não explicitou quais eram os insumos glosados, por que razão foram glosados, qual era a interpretação da legislação de IPI aplicada, ou que fatos concretos levaram à conclusão de que os insumos não geravam direito ao crédito.

Além disso, a motivação tornou-se ainda mais precária quando o auto de infração correspondente foi declarado nulo pela própria Administração. Uma vez que um ato é declarado nulo, ele é extirpado do mundo jurídico e não produz mais efeitos. Portanto, um Termo de Verificação Fiscal que integrava um auto de infração nulo não pode servir como fundamento para uma decisão administrativa.

Acolho, igualmente, esta preliminar para declarar a nulidade do ato por falta de motivação.

#### 1.3. Da Nulidade por Aproveitamento Indevido de Alegações de Outro Processo

A Recorrente suscita também a nulidade da decisão da DRJ por ter aproveitado alegações apresentadas em outro processo administrativo (PA nº 13116.720586/2012-19), sem oportunidade de a Recorrente complementar ou aprofundar suas razões.

Processos administrativos distintos são autônomos. Cada processo tem seu próprio objeto, suas próprias partes e sua própria lide. Quando a Recorrente apresenta alegações em um processo, ela o faz considerando o contexto específico daquele processo, os documentos disponíveis naquele momento e a estratégia de defesa apropriada para aquele caso.

Ao simplesmente “emprestar” as alegações de um processo para outro, a autoridade julgadora impede que a Recorrente aprofunde suas alegações com base em documentação adicional, apresente fatos supervenientes ou documentos obtidos posteriormente, e reformule suas argumentações considerando o contexto específico do presente processo.

Essa prática viola os princípios da adstrição e congruência, que determinam que os julgadores devam ater-se aos limites da lide e não podem decidir além do que foi alegado e provado nos autos do processo específico em análise.

Acolho, portanto, esta preliminar para declarar a nulidade da decisão da DRJ por aproveitamento indevido de alegações de outro processo.

#### 1.4. Da Nulidade por Prejudicialidade entre Processos

A Recorrente sustenta que existe relação de prejudicialidade entre o presente processo e o PA nº 13116.720586/2012-19, alegando que a anulação do auto de infração naquele processo acarretaria a consequência lógica de reconhecimento integral do crédito no presente processo.

Contudo, tal alegação não merece prosperar. Embora ambos os processos envolvam os mesmos insumos e períodos sobrepostos (o PA nº 13116.720586/2012-19 tratava de glosa de créditos de IPI de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, e o presente processo de pedido de ressarcimento do 3º trimestre de 2009), a natureza das decisões e a independência dos procedimentos afastam a pretensa prejudicialidade.

A declaração de nulidade do auto de infração no PA nº 13116.720586/2012-19 deu-se por inépcia, ou seja, por vício formal na constituição do lançamento, e não por uma análise de mérito que atestasse a regularidade, a certeza e a liquidez dos créditos de IPI pleiteados. A anulação de um ato administrativo por defeito de forma extirpa aquele ato específico do mundo jurídico, mas não tem o condão de validar automaticamente os créditos do contribuinte ou de vincular a análise de mérito em outros processos.

O presente processo trata de um pedido de ressarcimento, cujo deferimento exige a comprovação cabal do direito creditório por parte do contribuinte, mediante o preenchimento de todos os requisitos legais. A glosa dos créditos neste feito possui fundamentação autônoma, baseada na verificação dos elementos probatórios aqui carreados. O simples fato de o auto de infração ter sido invalidado por inépcia formal não supre a necessidade de demonstração da legitimidade dos créditos no âmbito deste pedido de ressarcimento.

Sendo assim, não há que se falar em inconsistência lógica ou subordinação entre as decisões. A independência dos processos administrativos impõe que o presente pedido seja julgado por seus próprios fundamentos, não havendo repercussão automática da nulidade formal declarada no outro feito sobre o direito material aqui discutido.

Rejeito, portanto, esta preliminar, afastando a alegação de nulidade do despacho decisório por prejudicialidade entre processos.

#### 2. Do Mérito (Teoria da Causa Madura)

Apesar do acolhimento das preliminares, o processo encontra-se em condições de imediato julgamento de mérito. A matéria em debate é predominantemente de direito e as provas necessárias, especialmente os laudos técnicos, já constam dos autos. Em homenagem aos princípios da celeridade e da economia processual, passo à análise do mérito.

##### 2.1. Do Conceito de Insumo e Processo Produtivo Integrado

A controvérsia de fundo cinge-se a definir se os bens adquiridos pela Recorrente e utilizados nas etapas de extração mineral, redução e manutenção de fornos se enquadram no conceito de insumo para fins de creditamento de IPI.

O direito ao crédito de IPI, conforme a legislação e a jurisprudência consolidada, não se restringe aos insumos que se integram fisicamente ao produto final. Alcança também aqueles que, embora não o componham, são consumidos ou sofrem desgaste em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida, desde que essenciais e relevantes ao processo produtivo.

Este Conselho tem jurisprudência consolidada neste sentido. No Acórdão nº 3102-002.167, de 27 de fevereiro de 2014, relativo ao Processo 13116.001612/2007-49, julgado pela Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, estabeleceu-se que:

“As fases de lavra, britagem e moagem integram o processo de produção da empresa mineradora e produtora de concentrado de cobre, produto final destinado à venda.”

Naquele julgamento, o CARF reconheceu expressamente que os insumos utilizados nas fases de lavra, britagem e moagem geram direito a crédito, por serem essenciais ao processo produtivo integrado da mineradora. A decisão foi unânime, demonstrando o sólido entendimento deste Conselho sobre a matéria.

Aplicando este precedente ao caso em tela, é cristalino que a atividade de extração mineral (lavra) realizada pela Recorrente integra seu processo produtivo de carbonato de níquel. Não se trata de atividade autônoma ou separada, mas de etapa indissociável de um complexo industrial contínuo que se estende desde a mina até a obtenção do produto final.

## 2.2. Dos Insumos Utilizados na Atividade de Mineração e Lavra

A Recorrente foi glosada pelos insumos utilizados na atividade de mineração, quais sejam: dinamite, cordel detonante, espoleta, estopim e correia transportadora. A fiscalização sustentou que estes insumos não se enquadram no conceito de insumo para fins de IPI, por não integrarem o produto final.

Tal argumento não prospera. Conforme demonstrado pelos laudos técnicos anexados aos autos, especialmente o Laudo Técnico do Professor Doutor Cyro Takano, da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, estes insumos são absolutamente essenciais ao processo de extração do minério de níquel. A dinamite e o cordel detonante são utilizados para fragmentar as rochas e viabilizar a extração do minério. Sem estes insumos, é impossível extrair o minério das minas.

Estes insumos sofrem consumo total no processo de extração. A dinamite é detonada, o cordel detonante é consumido na detonação, a espoleta e o estopim são consumidos no processo de detonação, e a correia transportadora sofre desgaste pelo transporte do minério.

Todos eles entram em contato direto com o minério e são consumidos ou se desgastam em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (o minério que será posteriormente processado).

Portanto, estes insumos se enquadram perfeitamente no conceito de insumo para fins de creditamento de IPI. A glosa efetuada pela fiscalização é indevida e deve ser revista.

### 2.3. Do Coque de Petróleo

A Recorrente também foi glosada pelo coque de petróleo, que a fiscalização entendeu não ser insumo para fins de IPI. Novamente, tal conclusão não se sustenta.

Conforme demonstrado nos laudos técnicos, o coque de petróleo é utilizado como agente redutor no processo de redução controlada do minério de níquel. Este processo é essencial para transformar os compostos de níquel e cobalto presentes no minério em formas metálicas que possam ser posteriormente dissolvidas e processadas.

O coque de petróleo entra em contato direto com o minério no forno de redução. Ele participa ativamente da reação química que transforma os óxidos e silicatos de níquel e cobalto em metais. Além disso, o coque de petróleo é queimado para gerar a atmosfera controlada (gases redutores) necessária para o sucesso do processo de redução. Sem o coque de petróleo, é impossível realizar a redução do minério.

Conforme jurisprudência consolidada do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), especificamente no Acórdão nº 3201-011.083, de 27 de setembro de 2023, prolatado sob a relatoria do Conselheiro Hécio Lafetá Reis, no julgamento do Recurso Voluntário referente ao Processo nº 10280.902367/2014-28, o colegiado, por maioria de votos, reconheceu o direito ao crédito de IPI relativo ao coque de petróleo, revertendo a glosa que havia sido imposta pela administração tributária. Naquela oportunidade, o CARF decidiu:

"Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) reverter a glosa de crédito relativo ao coque de petróleo, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento nesse item, e (ii) manter a glosa dos demais créditos, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário e Mateus Soares de Oliveira, que davam provimento em maior extensão, para reconhecer, também, os créditos relativos aos refratários."

O coque de petróleo é, portanto, essencial e relevante ao processo produtivo. É consumido no processo de redução e participa ativamente da transformação do minério em produto intermediário que será posteriormente processado. Gera, portanto, direito ao crédito de IPI.

### 2.4. Do Material Refratário

A Recorrente também foi glosada pelo material refratário, que a fiscalização entendeu não ser insumo para fins de IPI. Tal conclusão também não se sustenta.

O material refratário é utilizado para revestir os fornos onde ocorrem as reações de redução e outras etapas do processo produtivo. Estes fornos operam em altíssimas temperaturas (superiores a 1.000 graus Celsius). O material refratário sofre desgaste direto em função do contato com estas altas temperaturas e com os materiais sendo processados.

O material refratário é consumido no processo produtivo. Ele se desgasta e se deteriora em função da ação direta do calor e dos materiais sendo processados. Sem o material refratário, os fornos não poderiam operar, pois o calor destruiria a estrutura dos fornos.

Ainda no tocante ao Acórdão nº 3201-011.083, de 27 de setembro de 2023, cumpre destacar que, embora a maioria do colegiado tenha mantido a glosa dos créditos relativos aos materiais refratários, os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário e Mateus Soares de Oliveira apresentaram votos vencidos no sentido de reconhecer a legitimidade do creditamento.

A existência de divergência qualificada no âmbito do próprio CARF revela que a matéria não se encontra pacificada, evidenciando a complexidade da controvérsia e a presença de fundamentos jurídicos consistentes aptos a sustentar a tese de aproveitamento dos créditos de IPI sobre materiais refratários

Nesse sentido, o material refratário é, portanto, essencial e relevante ao processo produtivo. É consumido ou sofre desgaste em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Gera, portanto, direito ao crédito de IPI.

#### 2.5. Dos Floculantes

Quanto aos floculantes, a própria autoridade fiscal, em diligência realizada posteriormente, reconheceu o direito ao crédito sobre parte do valor (R\$ 2.406,73), confirmando a alegação da Recorrente de que apenas se creditava do tipo de floculante efetivamente utilizado no processo de decantação do produto.

Nas palavras da recorrente:

Referida glosa foi rechaçada, na medida em que restou reconhecido que a Recorrente só se apropria crédito de IPI em relação aos produtos utilizados na etapa de “decantação” cujo o crédito foi reconhecido pela própria autoridade administrativa, eis que esse produto é misturado ao minério, nos estritos termos da Informação Fiscal SAFIS/DRF-ANÁPOLIS nº 01/2015, acatada pela DRJ, não sendo mais objeto da lide.

Isto demonstra que a Recorrente tinha razão em sua alegação original e que a glosa foi indevida. A autoridade fiscal, quando adequadamente instruída, reconheceu o direito creditório.

### III. DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto no sentido de:

1. Acolher as preliminares de da Nulidade por Violação ao Art. 76 da IN RFB nº 1.300/2012, da Nulidade por Falta de Motivação do Ato Administrativo; da Nulidade por Aproveitamento Indevido de Alegações de Outro Processo e rejeitar a Nulidade por Prejudicialidade entre Processos.
2. No mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito da Recorrente ao creditamento integral do IPI pleiteado relativos aos Insumos utilizados na atividade de mineração e lavra (dynamite, cordel detonante, espoleta, estopim, correia transportadora), coque de petróleo e material refratário.

*Assinado Digitalmente*

**Neiva Aparecida Baylon**

## **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão, redator designado.

Com as devidas vênias aos entendimentos adotados pela ilustre Conselheira em seu voto, divirjo quanto aos seguintes pontos: as preliminares de (i) nulidade por violação ao art. 76 da IN RFB nº 1.300/2012, (ii) nulidade por falta de motivação do ato administrativo e (iii) nulidade por aproveitamento indevido de alegações de outro processo.

Além das nulidades citadas, peço vênias, também, para divergir quanto ao provimento do recurso no tocante ao reconhecimento do crédito de IPI pleiteado, relativo aos insumos utilizados na atividade de mineração e lavra, quais sejam, dynamite, cordel detonante, espoleta, estopim e correia transportadora, bem como ao coque de petróleo e ao material refratário.

### **1. Das Preliminares**

#### **1.1. Da Nulidade por Violação ao Art. 76 da IN RFB nº 1.300/2012**

A Recorrente suscita a nulidade do despacho decisório, ao argumento de que não teria sido previamente intimada a apresentar documentos ou esclarecimentos, o que, a seu ver, configuraria violação ao art. 76 da IN RFB nº 1.300/2012.

A preliminar, contudo, não merece acolhida.

Isso porque a interpretação literal do referido dispositivo evidencia que a norma confere à autoridade fiscal a faculdade de intimar o interessado para apresentação de

documentos ou esclarecimentos adicionais, não lhe impondo, em caráter obrigatório, a adoção dessa providência em toda e qualquer hipótese. Com efeito, o emprego do verbo “poderá” denota, de forma inequívoca, tratar-se de prerrogativa atribuída à Administração, e não de dever legal.

Não há, assim, amparo normativo para sustentar que a autoridade fiscal estaria obrigada a oportunizar, previamente à apreciação do pedido de ressarcimento, a complementação probatória pela contribuinte.

Também não se verifica, na espécie, qualquer cerceamento do direito de defesa ou prejuízo à Recorrente. Com efeito, a contribuinte exerceu plenamente o contraditório e a ampla defesa ao apresentar Manifestação de Inconformidade e, posteriormente, Recurso Voluntário, ocasiões em que lhe foi franqueada a possibilidade de impugnar os fundamentos do despacho decisório e de carrear aos autos os documentos reputados necessários à comprovação do alegado direito creditório.

Desse modo, entendo que agiu acertadamente a DRJ ao afastar a preliminar, nos termos da fundamentação consignada na decisão recorrida:

“Em segundo lugar porque o comando que emerge do artigo 76 da IN RFB nº 1.300, de 2012, deixa a critério da autoridade da RFB, condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios. Trata-se de comando que empresta discricionariedade à referida autoridade, ao contrário do que afirma o interessado.”

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade por alegada violação ao Art. 76 da IN RFB nº 1.300/2012.

### **1.2. Da Nulidade por Falta de Motivação do Ato Administrativo**

Peço vênia para divergir da Relatora quanto ao acolhimento da preliminar de nulidade por alegada falta de motivação do ato administrativo.

Sustenta a Recorrente que o Despacho Decisório não teria explicitado, de forma suficiente, os fundamentos das glosas promovidas, limitando-se a remeter ao Termo de Verificação Fiscal vinculado a outro processo administrativo.

Entendo que a não há nulidade a ser reconhecida, conforme bem decidido pela DRJ.

Com efeito, não vislumbro ausência de motivação apta a comprometer a higidez do ato administrativo. Conforme consignado nos autos, foram disponibilizadas à Recorrente as informações concernentes à análise do crédito, inclusive por meio eletrônico, circunstância que lhe assegurou pleno acesso ao conteúdo do procedimento fiscal que serviu de fundamento às glosas efetuadas. Não se verifica, assim, qualquer embaraço concreto ao conhecimento das razões determinantes do indeferimento do pedido.

A esse respeito, é particularmente relevante notar que a própria Recorrente, ao interpor o Recurso Voluntário, enfrentou de forma minuciosa os fundamentos adotados pela

fiscalização, contrapondo-se, ponto a ponto, às razões invocadas para o não reconhecimento dos créditos, inclusive com a juntada de parecer técnico. Tal circunstância evidencia, de maneira inequívoca, que os motivos determinantes do ato administrativo eram de seu conhecimento, tendo sido plenamente viabilizado o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Nessas condições, não se identifica prejuízo efetivo à defesa da Recorrente, elemento indispensável ao reconhecimento de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

De outra parte, a circunstância de o Termo de Verificação Fiscal estar vinculado a outro processo administrativo, ou mesmo a eventual superveniência de decisão que tenha reconhecido nulidade no auto de infração correlato, não conduz, por si só, à nulidade do Despacho Decisório ora examinado. Isso porque, para esse fim, releva verificar se a contribuinte teve efetivo acesso aos elementos de fato e de direito que embasaram a atuação administrativa, e, no caso concreto, esse acesso restou preservado.

Não havendo demonstração de efetiva deficiência de motivação, tampouco de prejuízo ao exercício da defesa da recorrente, não há fundamento para o reconhecimento da nulidade suscitada.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade por alegada falta de motivação do ato administrativo.

### **1.3. Da Nulidade por Aproveitamento Indevido de Alegações de Outro Processo**

Divirjo, ainda, do entendimento da Relatora quanto ao acolhimento da preliminar de nulidade por alegado aproveitamento indevido de alegações deduzidas em outro processo administrativo.

Sustenta a Recorrente que a decisão proferida pela DRJ teria incorrido em nulidade ao considerar argumentos apresentados em feito diverso, sem que lhe tivesse sido oportunizada, no presente processo, a complementação de suas razões.

Entendo não lhe assistir razão.

À luz das peculiaridades do caso concreto, o aproveitamento das alegações apresentadas no processo correlato não é apenas admissível, como também se revela medida necessária para preservação do direito de defesa da própria Recorrente.

Conforme consignado na decisão recorrida, as alegações deduzidas pela contribuinte no processo nº 13116.720586/2012-19 não chegaram a ser conhecidas em razão do reconhecimento da inépcia do auto de infração ali discutido, circunstância que obstou, o exame do mérito das glosas. Já no presente feito, a Manifestação de Inconformidade restringiu-se à suscitação de questões preliminares, sem avançar sobre a discussão de fundo atinente à legitimidade dos créditos pleiteados.

Nesse cenário, o aproveitamento, pela DRJ, das alegações anteriormente deduzidas pela própria Recorrente em processo conexo afigurou-se providência adequada para viabilizar a apreciação efetiva da controvérsia material, evitando que a discussão acerca da legitimidade das glosas restasse, em ambos os feitos, prejudicada.

Não há que se falar, portanto, em cerceamento de defesa. A providência adotada assegurou a observância do contraditório e da ampla defesa, ao permitir a consideração de argumentos já apresentados pela contribuinte na solução da controvérsia. O aproveitamento de razões constantes de feito correlato não configurou inovação indevida nem supressão de oportunidade de defesa, tratando-se de medida voltada à adequada apreciação da matéria.

Ademais, não se evidencia qualquer prejuízo concreto à contribuinte, a qual teve plena ciência das questões controvertidas e efetiva oportunidade de manifestação ao longo da tramitação administrativa, inclusive no âmbito do presente Recurso Voluntário, em que voltou a se insurgir contra os fundamentos adotados pela fiscalização e pela instância de origem.

Nessas condições, entendo que agiu corretamente a DRJ ao considerar, para fins de exame do mérito, as alegações deduzidas no processo correlato, notadamente por se tratar de providência voltada à plena apreciação da controvérsia e à preservação das garantias processuais da Recorrente.

Por tudo que restou exposto, rejeito a preliminar de nulidade por alegado aproveitamento indevido de alegações de outro processo.

## **2. Do Mérito**

No mérito, a controvérsia cinge-se ao creditamento de IPI relativo aos insumos utilizados na atividade de mineração e lavra, quais sejam, dinamite, cordel detonante, espoleta, estopim e correia transportadora, bem como ao coque de petróleo e ao material refratário. A Relatora reconheceu integralmente os créditos referentes a tais itens.

Em que pesem os argumentos apresentados pela relatora, divirjo quanto a possibilidade de creditamento para tais insumos, conforme explicarei a seguir.

Isso porque, à luz da orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.075.508/SC, o direito ao crédito de IPI pressupõe que o insumo seja consumido de forma imediata e integral no processo de industrialização, mediante ação direta sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida. Não se admite, portanto, a ampliação desse conceito com base em critérios de essencialidade, tal como ocorre na sistemática do PIS e da Cofins. Bens que apenas viabilizam, antecedem ou dão suporte à atividade industrial, ainda que indispensáveis ao resultado produtivo, não se qualificam como insumos creditáveis no regime mais restritivo do IPI.

Tal compreensão é corroborada pelo Parecer Normativo CST nº 65/1979, segundo o qual apenas se qualificam como produtos intermediários os bens que, embora não se incorporem ao produto final, sejam consumidos no processo industrial por ação diretamente exercida sobre o

produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida. Excluem-se, assim, os bens que atuam de forma indireta ou meramente funcional, como aqueles destinados à geração de energia, ao transporte interno, à proteção ou à manutenção de equipamentos.

Feitas essas considerações gerais, passo ao exame específico dos itens controvertidos.

### **2.1. Dos Insumos Empregados na Atividade de Mineração e Lavra**

No que se refere aos materiais utilizados na atividade de mineração e lavra, a saber, dinamite, cordel detonante, espoleta e estopim, entendo que não há direito ao creditamento.

Embora tais itens sejam inegavelmente necessários à obtenção do minério que, em momento posterior, será submetido ao processo industrial, sua utilização se exaure ainda na etapa extrativista, vale dizer, em fase anterior e distinta da industrialização propriamente dita. E, para fins de creditamento de IPI, a obtenção da matéria bruta não se confunde com o processo industrial.

Desse modo, o fato de tais insumos se revelarem imprescindíveis à atividade econômica da Recorrente e à respectiva cadeia produtiva não é suficiente, por si só, para lhes atribuir a natureza de matéria-prima ou de produto intermediário. A disciplina do IPI, como visto, não autoriza a adoção de critério ampliativo fundado apenas na essencialidade do item ao processo produtivo global.

Nessas condições, por se tratar de materiais consumidos em etapa anterior à industrialização, concluo que dinamite, cordel detonante, espoleta e estopim não ensejam direito ao crédito de IPI.

### **2.2. Da Correia Transportadora**

A mesma conclusão adotada no tópico anterior aplica-se à correia transportadora.

O simples fato de haver contato físico com o material transportado, ou de o equipamento ser essencial ao fluxo operacional da Recorrente, não basta para qualificá-lo como produto intermediário para fins de creditamento de IPI. Com efeito, trata-se de bem destinado a viabilizar o transporte interno do material ao longo do processo produtivo, sem que sobre ele exerça ação direta de transformação, alteração ou consumo nos moldes exigidos pela legislação e pela jurisprudência aplicáveis.

Sua função, portanto, é de apoio operacional, e não de atuação direta sobre o produto em fabricação. Não se cuida de item consumido imediata e integralmente no processo de industrialização, mas de elemento funcional voltado à movimentação interna de materiais, circunstância que o afasta do conceito restritivo de insumo creditável no regime do IPI.

Assim, também quanto à correia transportadora, não reconheço o direito ao crédito.

### **2.3. Do Coque de Petróleo**

No tocante ao coque de petróleo, igualmente não reconheço o direito ao creditamento na hipótese de sua utilização como combustível.

Cumprе destacar, de início, que a própria fiscalização já admitiu os créditos nas hipóteses em que esse produto é utilizado no forno de redução, isto é, na parcela em que se mistura ao minério de níquel, conforme se extrai do relatório fiscal:

18. Vê-se que nem todo material aplicado no processo industrial dá direito a crédito, na apuração do IPI. É necessário que esse material, não se tornando parte integrante do produto em fabricação, ao menos sofra alguma alteração em função do **contato direto** com o este produto. No caso em análise, é necessário que o material utilizado no processo da planta de Niquelândia (GO) entre em **contato direto com o minério de níquel**, e se altere em decorrência disso.

19. Com relação ao **COQUE**, é possível concluir, pelas descrições do processo (fls. 269-277 e 314-323), que só há esse contato direto, no forno de redução, na parte que entra misturada com o minério de níquel. **Todo o resto**, utilizado na etapa de beneficiamento, e na área de utilidades (caldeira), é **para a geração de calor**, e não entra em contato com o bem que está sendo produzido. De acordo com as planilhas fornecidas (fl. 350 e 382), mostrando, mensalmente, onde foi utilizado este material, concluímos que os seguintes valores devem ser glosados, nos créditos lançados no Livro de Apuração do IPI, em 2009 e 2010:

O que remanesce em discussão no presente Recurso Voluntário, portanto, é o crédito decorrente da aquisição de coque de petróleo empregado na geração de energia na etapa de beneficiamento e na área de utilidades, notadamente em caldeira.

Nesse ponto, entendo que a utilização do coque de petróleo para geração de calor ou energia não o qualifica, por si só, como matéria-prima ou produto intermediário. Considerando sua função predominantemente energética ou térmica, sem atuação direta sobre o produto em fabricação, tampouco consumo imediato e integral no processo produtivo, o referido insumo não se enquadra no conceito de insumo creditável para fins de IPI, ainda que componha o custo de produção e se revele necessário à atividade industrial.

Esse entendimento encontra respaldo na jurisprudência administrativa, como se observa do Acórdão nº 9303-016.699, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual se firmou que o coque de petróleo utilizado como combustível não gera crédito de IPI, reafirmando-se, à luz do REsp nº 1.075.508/SC, a impossibilidade de creditamento de materiais que não se incorporem ao produto final nem sejam consumidos de forma imediata e integral no processo produtivo, conforme ementado:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009 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.(...)”

Nessas condições, não reconheço o direito ao crédito relativamente ao coque de petróleo empregado como combustível na geração de energia ou calor.

## **2.4. Do Material Refratário**

De mesma forma, materiais refratários não geram créditos quando se destinam à proteção, ao revestimento, à manutenção ou ao funcionamento de fornos, equipamentos e instalações, ainda que sofram desgaste ao longo do tempo.

Para fins de creditamento, não basta que o bem se deteriore no ambiente fabril. Exige-se que ele se consuma como insumo da industrialização, mediante ação direta sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida. Se o material atua primordialmente como elemento de estrutura, proteção ou conservação operacional de equipamento industrial, não se caracteriza como produto intermediário.

Tal entendimento também se encontra consolidado na jurisprudência da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão 9303-015.187, conforme se extrai da decisão:

“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”, pois 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 colocados no interior de fornos têm a função de proteger a parede metálica do forno, evitando o seu derretimento, ataque químico e perda de calor. E a função dos fornos é: a queima de combustível gerando calor, que se pretende transferir a uma substância que se quer aquecer. Logo, o refratário faz parte do equipamento, e este tem a função de transferir calor gerado pela queima do combustível para a substância de interesse.

Não se questiona que o refratário tem contato com o produto, contudo este contato não tem o objetivo de agregar ao produto alguma característica especial. O fato de ocorrer ou não contato com o produto fabricado não modifica as

qualidades ou características tecnológicas dos refratários, que de qualquer maneira não podem ser incluídos entre as matérias-primas e os produtos intermediários a que se refere a segunda parte do art. 226 do RIPI/2010.”

Em outras palavras, ainda que mantenham contato com o produto e se desgastem no processo produtivo, os materiais refratários não exercem ação direta sobre o produto em fabricação apta a qualificá-los como matéria-prima ou produto intermediário. Sua função primordial recai sobre o próprio equipamento, ao qual se vinculam, razão pela qual não geram direito ao crédito de IPI.

Assim, nenhum dos itens ora discutidos pode ser considerado passível de creditamento no regime do IPI, seja por se inserirem em fase anterior à industrialização, seja por desempenharem funções de apoio, transporte, combustão, proteção ou manutenção operacional, não atendendo, em qualquer caso, aos requisitos de consumo direto e imediato no processo de industrialização estabelecidos na legislação de regência e na jurisprudência aplicável.

### 3. Conclusão

Por essas razões, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão**